

**Министерство образования и науки РФ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение высшего образования**

**«Томский государственный университет систем управления и  
радиоэлектроники»**

**Кафедра менеджмента  
Л. Л. Лычагина**

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АНАЛИЗ**

**Учебное пособие для студентов направления  
38.03.02 – Менеджмент**

**2018**

## **Лычагина Лилия Лийевна**

Бухгалтерский учет и анализ. Бухгалтерский учет и анализ: учебное пособие для студентов направления: 38.03.02 – Менеджмент /Л. Л. Лычагина; Министерство образования и науки Российской Федерации, Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего образования, Томский государственный университет систем управления и радиоэлектроники, Кафедра экономики. - Томск: ТУСУР, 2018. - 205 с.

В учебном пособии основное внимание уделяется ключевым вопросам бухгалтерского учета: организация бухгалтерского учета на предприятии, предмет и методы бухгалтерского учета, нормативное регулирование бухгалтерского учета, учетная политика, бухгалтерская отчетность, план счетов, учет нематериальных активов, основных средств, МПЗ, расчетов, затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), доходов расходов и финансовых результатов. Пособие рекомендовано студентам, обучающимся по направлению 38.03.02 Менеджмент.

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение	5
<b>1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ</b>	<b>7</b>
1.1. Исторические аспекты учета	6
1.2. Понятие и виды хозяйственного учета	9
1.3. Функции учета в управлении	12
1.4. Содержание бухгалтерского учета	17
Контрольные вопросы и тесты к разделу 1	22
<b>2. ПРЕДМЕТ, МЕТОД И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	<b>24</b>
2.1. Общая характеристика бухгалтерского учета	24
2.2. Предмет бухгалтерского учета	31
2.3. Метод бухгалтерского учета	35
2.4. Принципы бухгалтерского учета	54
2.5. Нормативное регулирование бухгалтерского учета	56
Контрольные вопросы и тесты к разделу 2	62
<b>3. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ</b>	<b>66</b>
3.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета	66
3.2. Классификация счетов по объектам отражения хозяйственной деятельности	67
3.3. Классификация счетов по степени детализации показателей	69
3.4. Классификация счетов по экономическому содержанию	74
3.5. Классификация счетов по структуре и назначению	76
3.6. Двойная запись и корреспонденция счетов	78
3.7. Оборотные ведомости	85
Контрольные вопросы и тесты к разделу 3.	90
<b>4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ОРГАНИЗАЦИЙ</b>	<b>94</b>
4.1. Балансовый метод отражения информации	94
4.2. Понятие и классификация бухгалтерских балансов	95
4.3. Содержание и структура бухгалтерского баланса	97
4.4. Изменение бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций	101
Контрольные вопросы и тесты к разделу 4	111
<b>5. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	<b>113</b>
5.1. Техника бухгалтерского учета	113
5.2. Понятие формы бухгалтерского учета	115
5.3. Мемориально-ордерная форма учета	116
5.4. Журнально-ордерная форма учета	118
5.5. Компьютерная форма бухгалтерского учета	122
5.6. Упрощенная форма бухгалтерского учета	124
Контрольные вопросы и тесты к разделу 5	126

6. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ	128
6.1. Общие положения учетной политики	128
6.2. Формирование учетной политики	128
6.3. Изменение учетной политики	130
6.4. Раскрытие учетной политики	131
6.5. Изменение оценочных значений	132
6.6. Содержание учетной политики по бухгалтерскому учету	133
Контрольные вопросы к разделу 6	141
7. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	142
Контрольные вопросы и тесты к разделу 7	146
8. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	149
Контрольные вопросы и тесты к разделу 8	159
9. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ	163
9.1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов	163
9.2. Классификация и учет материалов	164
9.3. Учет товаров в торговле	167
9.4. Особенности учета готовой продукции	168
Контрольные вопросы и тесты к разделу 9	169
10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	173
10.1. Понятие и классификация финансовых вложений	173
10.2. Первоначальная оценка финансовых вложений	174
10.3. Последующая оценка финансовых вложений	175
10.4. Оценка при выбытии финансовых вложений	176
10.5. Обесценение финансовых вложений	177
Контрольные вопросы и тесты к разделу 10	179
11. УЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ	180
Контрольные вопросы и тесты к разделу 11	183
12. УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ и прочих расчетов	185
Контрольные вопросы и тесты к разделу 12	187
13. УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	189
13.1. Учет доходов	189
13.2. Учет расходов	191
13.3. Расчет текущего налога на прибыль и определение чистой прибыли	196
Контрольные вопросы и тесты к разделу 13	200
Список рекомендуемой литературы	204

## ВВЕДЕНИЕ

Бухгалтерский учет называют языком бизнеса и не зря. Его изучение усложняется тем, что используемые в бухгалтерском учете термины иногда имеют иное значение по сравнению с таковыми в обыденном употреблении. Данное направление экономической науки развивается и изменяется в ответ на меняющиеся нужды общества. С изменением условий хозяйствования изменяются и правила (принципы его построения). Правила ведения бухгалтерского учета и согласованные понятия (принципы) разрабатываются людьми, и, естественно, не являются вечными истинами.

Общее признание утвержденных действующих правил зависит от того. Насколько точно они отвечают трем критериям: уместности, объективности, исполнимости. Если информация несет смысловое содержание и принесет пользу тем, кому обязательно необходимо что-то знать о деятельности предприятия – **она уместна**. Если на информацию не влияют личные мнения или оценка ее составителей – **она объективна** (т.е. надежна, проверяема, соответствует действительности). Если учет может быть выполнен без чрезмерных сложностей и затрат – **он осуществим**. Эти три критерия часто противоречат друг другу. Так, информация о стоимости готовой продукции наиболее полезна инвестору, но оценить наилучшим образом ее стоимость может лишь руководство. Однако, это будет крайне субъективная оценка, т.к. руководство заинтересовано в удорожании своей продукции.

Бухгалтерский учет – это язык, целью которого является обеспечение информацией о совершаемых хозяйственных операциях всех заинтересованных лиц и служб. А бухгалтерская информация содержится в документах, называемых финансовыми отчетами.

Процесс бухгалтерского учета принято подразделять на 4 основные стадии. На первой стадии все хозяйственные операции, совершаемые на предприятии, оформляются документами. На второй стадии данные классифицируются и сводятся воедино путем отражения в специальных накопительных ведомостях (карточка, регистрах, книгах, ведомостях). На третьей стадии формируются отчеты, содержащие все необходимые данные для государственных органов. На четвертой стадии учетного процесса проводится анализ деятельности предприятия, результаты которого используются прежде всего администрацией для принятия решений и оценки своей деятельности. Такое поэтапное исполнение технологии учета привело к разделению в целом бухгалтерского учета на два направления: финансовый учет (внешний) и управленческий учет (внутренний, внутрипроизводственный). Однако на практике все стадии учетного процесса должны рассматриваться в единстве, что является важнейшим требованием Международных стандартов бухгалтерского учета.

В мировой практике считается, что современный бухгалтер должен заниматься не только регистрацией операций, но и другими функциями управления: планированием, контролем, анализом, подготовкой различных экономических решений по улучшению деятельности предприятия.

Всех многочисленных пользователей финансовой информации можно объединить в три группы: круг лиц, работающих на предприятии, круг лиц, не работающих на предприятии, но имеющих прямой финансовый интерес (учредители, акционеры, реальные и потенциальные кредиторы и др.), круг лиц, имеющих косвенный финансовый интерес (налоговые органы, таможня, общественные организации, страховые компании и др.)

Прежде, чем учитывать, бухгалтер должен знать: что учитывать и как учитывать, для кого учитывать. С самого начала работы предприятия необходимо правильно организовать учет средств предприятия (денежных, материальных и др.) и источников их образования (уставный капитал и другие собственные источники, заемные источники и др.).

В процессе осуществления хозяйственных операций и их регистрации необходимо соблюдение принципов бухгалтерского учета, на базе которых строится современный бухгалтерский учет. К ним относят: принцип денежного измерения, принцип обязательного документирования, принцип двойной записи, принцип автономии, принцип работающего пред-

приятия, принцип себестоимости, принцип реализации, принцип консерватизма, принцип последовательности, принцип существенности и др.

Данное учебное пособие рассчитано на тех, кто уже знаком с основами экономической теории, экономики предприятия, организации производства на предприятии, общей теорией статистики. Изложение материала начинается с теоретических основ бухгалтерского учета. Затем раскрываются особенности учета основных объектов бухгалтерского учета.

Основной задачей курса является изучение теоретических основ и приобретение практических навыков ведения бухгалтерского учета в организации. В процессе изучения предмета необходимо научиться глубоко понимать сущность экономических явлений и процессов, их взаимосвязь и взаимозависимость.

Для лучшего освоения теоретического материала в конце каждого раздела приведены тесты.

# 1. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, ЕГО МЕСТО В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ДЕЯТЕЛЬНОСТЬЮ ОРГАНИЗАЦИИ

## 1.1. Исторические аспекты учета

История учета насчитывает почти шесть тысяч лет. Его вызвала к жизни хозяйственная деятельность человека. В течение первых тысячелетий под воздействием социально-экономических и политических преобразований совершенствовалось и развивалось хозяйство, менялись его объемы деятельности, состав имущества и, естественно, в рамках простой (униграфической) бухгалтерии менялись как объекты, так и методы учета. Но цель учета оставалась неизменной: **адекватно отражать имеющееся имущество и расчеты между участниками делового оборота**. В этот период использовались такие приемы учета, как инвентаризация, счета, контокоррент и смета. На счетах запись хозяйственной операции отражалась только один раз по дебету или кредиту одного счета. Отсутствовали двойная запись, баланс, единый денежный измеритель.

В развитии простого учета можно выделить пять этапов:

1. Инвентарный учет.
2. Приходно-расходный учет (контокоррент).
3. Деньги, выступающие объектом учета.
4. Деньги как объект учета слились с учетом расчетов.
5. Деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря.

**Инвентарный учет** появился на этапе ведения натурального хозяйства. В этот период хозяину, которому принадлежало имущество, периодически необходима была информация об остатках ценностей на складе. В качестве носителей такой информации использовались глиняные таблички, черепки, папирус. Это привело к возникновению почти у всех народов древности инвентарных описей, в которых фиксировались остатки вещественных ценностей.

**Приходно-расходный учет** возник во II тыс. до нашей эры в Древнем Египте. Развитие товарно-обменных операций потребовало от хозяина иметь знания не только об остатках ценностей на складах, но и умения вести взаиморасчеты с покупателями, а также фиксировать каждое хозяйственное действие. Цель учета состояла в проверке как достоверности получения и выдачи материальных ценностей, так и остатков. Приходные и расходные документы группировались отдельно по наименованиям материальных ценностей. По оборотам выводился результат, который присоединялся к начальному остатку и определялся конечный остаток. Последний остаток сопоставлялся с фактическим наличием ценностей. В случае выявления расхождений, устанавливались причины и виновники недостач. Именно на этом этапе зарождается **аналитический и синтетический учет**.

Сначала учет операций выполнялся в натуральном измерении. Деньги еще не существовали. Все меновые операции производились в форме бартерных сделок. Но бартер имел существенный недостаток: необходимо было найти лицо, заинтересованное в предлагаемом товаре (услуге). Эта и другие проблемы привели к потребности иметь промежуточный символ при обмене ценностей. Сначала в качестве таких эквивалентов вступали оружие, соль, меха и др., затем чеканные деньги (это были слитки серебра или золота, куски железа). Лидирующее положение постепенно заняло золото, поскольку оно отвечало всем предъявляемым требованиям к этому виду эквивалента. Учет отреагировал на эти изменения потребностью в учете не только материальных ценностей, но и его эквивалента. Так деньги постепенно стали выступать в **качестве объекта учета**.

По своему значению для развития экономики возникновение денег можно приравнять к появлению письменности и счета. Сначала деньги учитывались как промежуточный эквивалентный товар. В бухгалтерии, например, приходя 30 голов купленного скота, списывали

с учета 20 золотых монет. Прошло много веков, прежде чем деньги превратились из гарантированного достоинства в универсальный эквивалент в обмене, **слились с учетом расчетов**. Для бухгалтерии введение денег с твердым курсом означало поворот от натурального хозяйства к обобщенному стоимостному учету.

Возникновение и развитие товарного производства создали условия, при которых **деньги и контокоррент поглотили учет инвентаря**. На этом этапе зарождается **двойная запись**. Она показывала одновременно задолженность хозяину и место нахождения имущества. Одновременно появляется потребность в открытии счетов хозяйственных средств и отражении расчетов, а так же в правовой регламентации бухгалтерских записей. Так появилась **простая бухгалтерия** как система сплошного и систематического наблюдения за ходом хозяйственных процессов. Она позволила создать единую систему учета и взять под контроль все материальные ценности и денежные средства предприятия, а также расчеты. К недостаткам простой бухгалтерии можно отнести: наличие условностей и допущений в учете; жестко регистрационный характер; не раскрывался юридический и экономический смысл хозяйственных операций; невозможность учета суммы прибылей и убытков и т.д. Основной ошибкой бухгалтерии тех времен был принцип приближенности, что было связано с применяемой римской системой исчисления. Замена римской системы исчисления на арабскую двоичную систему позволила в эпоху средневековья перейти к принципу точности ведения учетных записей. Росту точности и юридической обоснованности учетных записей способствовали концепция римского права и возникновение торгового права. Хозяйственные операции подтверждались документально и записывались в хронологическом порядке.

В эпоху средневековья формируются два основных направления учета: камеральная и простая бухгалтерия. **Камеральная бухгалтерия** исходила из того, что основными объектами признавались касса, ожидаемые поступления и выплаты. Регистрации подлежали поступления и выплаты денежных средств, а доходы и расходы определялись заранее. **Простая бухгалтерия** предполагала учет кассовых операций и имущества, а доходы и расходы становились для бухгалтера искомыми величинами. Все имущественные счета велись по принципу «дебет-кредит». Счета учета собственных источников в учетную систему не включались. Развитие товарного производства выдвигало на первое место учет денежной наличности и денежных обязательств. Результат хозяйствования выражался в приросте богатства, а не показателем прибыли.

Развитие производительных сил, общественное разделение труда стимулировали развитие хозяйственного учета. Он становится неотъемлемой частью экономических отношений товарного производства. Как известно, каждая наука имеет свою основополагающую теоретическую базу. В основе теории бухгалтерского учета лежат основные правила ведения учета, которые как азбука приемлемы для всех стран и народов.

Переходом к новому этапу развития учета послужило возникновение двойной записи (средние века), которую впервые описал **Бенедетто Котрульи** в 1458 году в книге «О торговле и современном купце». Опубликована эта книга была только в 1573 году. Бенедетто Котрульи считал, что научиться технике учета по книгам нельзя, нужна практика, но с помощью книг можно дать образование и воспитание будущим купцам.

В 1494 году систему двойной записи описал и опубликовал итальянский ученый-математик **Лука Пачоли** в книге «Сумма арифметики, геометрии, учения о пропорциях и отношениях». Идеи этой книги, толкования о счетах и записях, группировках операций, методах оценки стали «народной песней», которую весь мир с энтузиазмом приветствует, называя учет **международным языком бизнеса, а автора – отцом бухгалтерии**. Известный немецкий философ О. Шпенглер считал, что три великих человека – Н. Коперник, Х. Колумб и Л. Пачоли – изменили мир. Можно оспаривать это мнение, но приятно, что роль бухгалтерского учета в мировой цивилизации отмечена таким образом. Слово же «бухгалтер» возникло впервые в Германии, когда был подписан указ об учреждении должности бухгалтера вместо писца денежной палаты.

В 1525 году **Антонио Тальета** опубликовал книгу под названием «Светоч арифметики»



ки», в которой популярно осветил идеи двойной бухгалтерии. На необходимость укрупнения отчетных показателей для их отражения в балансе указал в 1531 году **Иоган Готлиб**. В 1539 году **Джироламо Кардано** (математик, врач, астролог) выдвинул идею накопительных ведомостей. Он считал бухгалтерию наукой, лежащей на стыке математики и статистики.

К числу выдающихся бухгалтеров XV века относится знаменитый венецианец **Вольфганг Швайкер**. Он четко сформулировал цели бухгалтерского учета, отметил, что именно двойная запись позволяет вскрыть величину прибыли предприятия. Двойную запись он определит как метод бухгалтерского учета, ввел золотое правило: «нет бухгалтерской записи без документа». В. Швайкер кодировал бухгалтерские проводки и тем самым составил прототип современного плана счетов.

Принято считать, что учет как наука сформировался в конце XV века. Позже эта система знаний получила название «староитальянской». Великий поэт Гете назвал двойную бухгалтерию «одним из самых замечательных изобретений человеческого разума». Выдающийся экономист и социолог Вернер Зомбарт считал, что «двойная запись вызвана к жизни тем же духом, что и системы Галилея и Ньютона».

В 1675 году **Жак Савари** создал учение о постоянной инвентаризации. Он разделил учет на синтетический и аналитический, разработал принципы оценки объектов учета и методы калькулирования продукции. Немного позднее были заложены основы теории двух рядов счетов (активных и пассивных).

В России слово «бухгалтер» появилось в начале XVIII века в период реформ Петра I. Первым российским бухгалтером был иностранный купец **Тиммерман**, который представил царю образцы ведения счетоводства и приказом Коммерц-Коллегии от 11 сентября 1732 года был назначен главным бухгалтером С-Петербургской таможни.

В 1941 году был принят герб бухгалтеров, автором которого является французский ученый **Жан Батист Дюмарше** (1874 – 1946). На этом гербе изображены три предмета – солнце, весы и кривая Бернулли – и девиз: «science-conscience-independance». Солнце на гербе символизирует то, что бухгалтерский учет освещает всю хозяйственную деятельность. Весы означают равновесие или баланс. Кривая Бернулли – символ того, что учет, возникнув однажды, будет существовать вечно.

Современная теория и практика бухгалтерского учета меняет свою форму в ходе экономического развития. По сохранившимся учетным документам видно, какое высокое положение занимали в древности счетные работники, как ценилось их дело. Известно, что в XVIII–XVIII веках бухгалтерский учет рассматривался в большей степени как юридическая наука, а в XIX – XX веках – как экономическая. В настоящее время в международных программах бухгалтерского образования XXI века бухгалтерское дело рассматривается как комплекс знаний экономики, права, анализа и математики. Без учета ни одна организация не может развиваться, ибо учет – это язык хозяйственной деятельности, язык бизнеса. С середины XX века бухгалтерский учет перестает быть только формой счетоводства. С появлением персональных компьютеров возможности и функции бухгалтерской службы расширяются. Она занимается не только собственно учетом, но и участвует в планировании деятельности организации, принятии управленческих решений.

Таким образом, история бухгалтерии – это история живого проявления экономики. Став неотъемлемой частью управления хозяйством, бухгалтерия превратилась в стройную систему, позволяющую осуществлять контроль, как за сохранностью ценностей, так и за осуществлением процессов управления.

## 1.2. Понятие и виды хозяйственного учета

С понятием «учет» каждый неоднократно встречается в повседневной жизни, но при этом люди обычно не задумываются о его содержании и значении. Учет ведут специалисты

разных профессий: врач, астроном, автоинспектор и др. Если для врача субъектом учета является пациент, для астронома – планета, для автоинспектора – дорожное происшествие, то для предпринимателя – организация. В профессиональной деятельности специалиста всегда присутствуют такие слагаемые учета как **наблюдение, измерение, регистрация результатов наблюдения и измерения, обобщение полученных данных**. Они позволяют осуществлять контроль над состоянием определенного самостоятельно функционирующего субъекта. С помощью этих методов формируется информация о конкретном субъекте, изучение и анализ которой является основанием для принятия решений.

**Учет – это способ количественного отражения и качественной характеристики хозяйственных процессов с целью контроля и руководства ими.** Количественная сторона выражается числами (количеством произведенной продукции, себестоимостью единицы продукции и т.п.), а качественная – восприятием (визуальным впечатлением от деловых разговоров, отношением работника к выполнению своих функций и т.п.). Чтобы регулировать выпуск продукции, появилась потребность не только учитывать объем выпускаемых изделий и сумму затрат на них, но и потребность исследования спроса, выявления склонностей потребителей, возможных изменений в их поведении на рынке.

В реальной жизни под выражением **УЧЕТ** понимается **ХОЗЯЙСТВЕННЫЙ УЧЕТ**.

**Хозяйственный учет – это наблюдение и контроль над процессами производства, распределения и потребления с целью активного влияния на их развитие в нужном для человечества темпе и направлении, при постоянной экономии ресурсов.**

**Основной целью хозяйственного учета** является формирование качественной и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности организации, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений на различных уровнях, для определения поведения организации на рынке и выявления положения предприятий-конкурентов. Таким образом, хозяйственный учет, при любом общественно-экономическом строе, по своему назначению призван обеспечивать информацией аппарат управления. Классификация видов хозяйственного учета представлена на рис. 1.1.



Рис. 1.1. Виды хозяйственного учета

**Статистический учет** изучает явления, носящие обобщающий, массовый характер в различных областях хозяйства, экономики, науки, образования, культуры и т.д. Статистика собирает и обобщает информацию о состоянии экономики и тенденциях ее развития, о движении товаров, ценных бумаг, продукции, материальных запасов, рабочей силы, о складывающихся ценах на региональных рынках труда, фондовых биржах, о составе населения по возрасту, полу, профессиям, квалификации. Статистика широко использует выборочный метод наблюдения и регистрации, осуществляет единовременный учет и переписи, использует данные оперативного и бухгалтерского учета. В статистике используются и свои способы обработки информации: группировка, сводка, исчисление средних показателей, индексов,

коэффициентов корреляции и т.д. Данные статистического учета используются для экономического анализа и прогнозирования на текущий и перспективный период в разрезе отдельных организаций, экономических регионов и страны в целом. В соответствии с законодательством РФ все организации обязаны представлять годовую бухгалтерскую отчетность не только учредителям, участникам организации или собственникам ее имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации.

Таким образом, **статистический учет – это учет массовых явлений и процессов в области науки, культуры, образования, здравоохранения, экономики и т.д., после соответствующей обработки которых делаются определенные обобщения и выводы.**

**Оперативно-технический учет** необходим для повседневного текущего руководства и управления организацией, участками, производствами, цехами. Он осуществляется на местах производства работ и выполнения хозяйственных функций. Данными оперативного учета являются, например, учет выработки, учет использования рабочего времени, учет выпуска продукции, учет нормативных и фактических затрат на производство изделий, учет реализации продукции со склада, учет материальных запасов и т.д. Информация оперативного учета может быть получена по факсу, телефону, в устной форме. Оперативный учет прерывен во времени, надобность в нем возникает по мере необходимости.

Следовательно, **оперативно-технический учет – это такой учет, который применяется для наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями, для получения определенных выводов и разработки конкретных рекомендаций по устранению негативных явлений и выявлению дополнительных резервов улучшения использования ресурсов.**

**Бухгалтерский учет – это сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации на основании документов, в различных измерителях.** Следовательно, бухгалтерский учет изучает количественную сторону хозяйственных явлений в непрерывной связи с их качественной стороной путем сплошной, непрерывной, документально обоснованной и взаимосвязанной регистрации хозяйственных фактов как в натуральных показателях, так и денежном измерении. Из определения следует:

1. В бухгалтерском учете имеет место **сплошное** отражение финансовой и хозяйственной деятельности организации, т.е. обязательный учет всего имущества и источников его формирования, а также хозяйственных процессов.

2. Бухгалтерский учет осуществляется **непрерывно** во времени. При этом все совершающиеся операции о движении материальных ценностей, денежных средств, кредитов, фондов и т.п. требуют постоянного наблюдения и записи в документах.

3. Каждый хозяйственный факт в бухгалтерском учете оформляется **документально** на бумажном или машинном носителе, который имеет правовую основу. Согласно бухгалтерскому документу устанавливается ответственность конкретных лиц за выполняемую хозяйственную операцию, а, следовательно, документ приобретает юридическую силу.

4. Все хозяйственные средства, источники их образования, а также хозяйственные процессы обязательно отражаются в **денежном выражении**, обобщая натуральные показатели.

5. В бухгалтерском учете существует **взаимосвязанное** отражение финансовой и хозяйственной деятельности, обусловленное взаимной зависимостью совершающихся фактов. Например, выплата заработной платы персоналу из кассы подтверждает уменьшение задолженности перед работниками по оплате труда, а также уменьшение денежных средств в кассе организации. Поступление выручки от покупателей на расчетный счет означает увеличение денежных средств и снижение дебиторской задолженности.

На каждом предприятии в рамках бухгалтерского учета формируется четыре вида учетной информации:

- **оперативная**, которая обстоятельно описывает хозяйственные операции;
- **финансовая**, используемая как для руководства, так и для внешних пользователей;
- **управленческая**, которая используется в процессе планирования, исполнения и

контроля за ходом производства;

– **налоговая**, позволяющая правильно исчислять налоговые базы для расчета, установленных государством налогов и сборов.

Ежедневно для деятельности организации необходим значительный объем оперативной информации. Торговым менеджерам необходимо знать о том, какие реализуются товары, их цены. Кладовщик должен знать о наличии запасов товаров определенного вида для того, чтобы вовремя заказать их пополнение. Необходимо владеть информацией о сумме дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, чтобы в случае несвоевременных расчетов принять соответствующие меры. Оперативная информация поступает из первичных документов, которые содержат исходные данные для финансового, управленческого и налогового учета.

Немаловажное значение при организации бухгалтерского учета имеет использование учетных измерителей, с помощью которых выявляются: объем, количество, время другие показатели деятельности организации. Различают три вида учетных показателей: натуральные, трудовые и денежные.

**Натуральные измерители** (кг, м, шт. и др.) необходимы при учете материальных запасов, основных средств, ценных бумаг, готовой продукции и др. С их помощью осуществляется контроль за сохранностью ценностей, объемом процесса заготовления, производства и реализации, соизмеряются и анализируются производственные задания и отчетные показатели.

**Трудовые измерители** (час, день, месяц, чел-час и т.п.) позволяют определить затраченное время и труд. На их основе нормируются задания, начисляется заработная плата, рассчитывается показатель производительности труда.

**Денежный измеритель** – обобщающий, так как через иностранную или национальную валюту определяются объем имущественных прав организации, ее затраты, составляются сметы, бухгалтерская отчетность.

Перечисленные особенности бухгалтерского учета отличают его от статистического и оперативного видов учета. На первый взгляд можно сделать вывод, что все три вида учета самостоятельны. В то же самое время независимость каждого из них не исключает их взаимозависимость и взаимообусловленность. Все три вида учета дополняют, контролируют друг друга, составляя единую систему хозяйственного учета. Но только использование информации всех трех видов учета позволит коллективу организации вести хозяйство экономно, расчетливо, не допуская непроизводительных затрат, потерь и брака, постоянно изыскивать резервы производства, снижать себестоимость продукции, увеличивать объемы продаж и бухгалтерскую прибыль, анализировать положение организации на рынке.

### 1.3. Функции учета в управлении

Цель любого коммерческого предприятия состоит в получении прибыли и удовлетворении спроса потребителей на товары, работы, услуги. При этом потребителей можно объединить в три группы:

1. Прямые потребители (например, строительные фирмы используют кабельную продукцию кабельных предприятий).
2. Организации, осуществляющие дальнейшую переработку (например, молоко используется пищевыми предприятиями для производства молочной продукции: творога, сыра и т.д.).
3. Посреднические организации, осуществляющие перепродажу продукции (оптовая и розничная торговля).

Для достижения своей цели организация не только должна проводить постоянный анализ конкурентной среды, ценообразования, предпочтений покупателей, но и осуществ-

лять различные виды финансово-экономической деятельности:

1. Инвестирование, т.е. вложение денежных средств в имущество (оборотные и внеоборотные средства).

2. Финансирование, т.е. процесс обеспечения организации денежными средствами. Это могут быть собственные средства (доходы от производственной и иной, не противоречащей законодательству, деятельности) и заемные средства (кредиты, займы и прочая кредиторская задолженность).

Следует помнить и то, что производство товаров или услуг начинается тогда, когда предприятие располагает всеми необходимыми ресурсами: трудовыми, материальными, финансовыми. Для производства товаров (работ, услуг) также необходимо осуществлять затраты живого и овеществленного труда. Для компенсации своих затрат каждое предприятие должно реализовывать продукцию покупателям или заказчикам. Поэтому в организации необходимо надлежащим образом наладить учет процессов снабжения, производства и реализации.

Рассмотрим взаимосвязь между процессом производства товаров и потоком денежных средств (рис. 1.2).

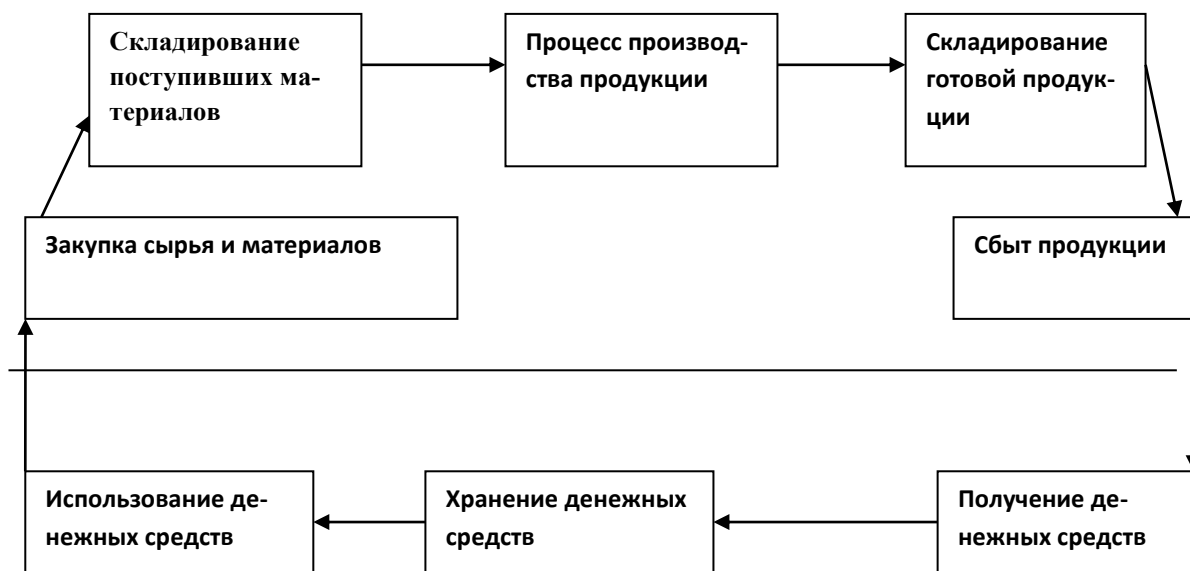


Рис. 1.2. Взаимосвязь между процессом производства товаров и потоком денежных средств

Верхняя часть рисунка 1.2 схематично отражает процесс производства товаров, а нижняя часть – поток денежных средств. Благодаря учету можно анализировать, с одной стороны, экономические результаты производственной деятельности, а с другой стороны, финансовое состояние и денежные потоки. Эти два процесса взаимосвязаны. Так, недостатки в организации производства и труда будут сдерживать процесс реализации продукции, что приведет к ухудшению финансового состояния предприятия, повлечет за собой увеличение кредиторской задолженности по оплате труда, перед поставщиками, перед бюджетом и внебюджетными фондами. Поэтому фаза расходования денежных средств и их приток должны находиться в определенном равновесии. Но производство и реализация товаров не всегда осуществляются по плану, могут быть сбои в снабжении, производстве и сбыте, не всегда покупатели аккуратно осуществляют расчеты с предприятием. Для успешного решения всех задач, связанных с функционированием предприятия, необходимо располагать информацией о возможности выполнения организацией своих финансовых обязательств. Большая роль в подготовке такой информации отводится бухгалтерскому учету, который занимает важное место в системе управления предприятием.

В системе управления предприятием выделяют субъект управления (управляющую подсистему) и объект управления (управляемая подсистема). В качестве субъекта управления выступают функциональные службы организации: планирования, труда и заработной платы, технической подготовки производства, финансового и управленческого учета, маркетинга и др. Управляющая подсистема состоит из следующих взаимосвязанных элементов: планирование, учет, контроль, анализ, регулирование. В процессе планирования определяются пути достижения наилучших результатов производственной и финансовой деятельности организации. Учет обеспечивает постоянный сбор, систематизацию информации в целях осуществления постоянного контроля и регулирования хода процессов производства, снабжения и сбыта, а также проведения анализа экономической информации.

В функционировании объекта управления в экономических системах можно выделить три вида процессов: технико-экономические, финансово-экономические и социально-психологические. Состав элементов технико-экономических и финансово-экономических процессов представлен в табл. 1.1

Таблица 1.1

**Сравнительная характеристика технико-экономических и финансово-экономических процессов**

Элементы	Технико-экономические процессы	Финансово-экономические процессы
1. Ресурсы	1. Средства труда 2. Предметы труда 3. Рабочая сила	1. Основной капитал 2. Оборотный капитал 3. Собственный капитал 4. Заемный капитал
2. Процессы	1. Снабжение 2. Техническая подготовка производства 3. Производство 4. Сбыт 5. Маркетинг	Финансовые отношения
3. Результаты	1. Продукция 2. Услуги 3. Работы	1. Прибыль 2. Выручка 3. Рентабельность

Наряду с технико-экономическими и финансово-экономическими аспектами хозяйственная деятельность характеризуется также и социально-психологическими процессами, т.е. отношениями между людьми по поводу производства, обмена распределения и потребления продуктов труда.

Совершенствование управления, создание и совершенствование рыночного механизма неразрывно связано с развитием всей системы бухгалтерского учета. Именно в системном бухгалтерском учете отражается фактическая информация по каждому виду основных средств, материально-производственных запасов, финансовых ресурсов, что позволяет осуществлять производственную финансовую деятельность, добиваться ожидаемых результатов. Чтобы с наибольшим эффектом использовать эту информацию в целях управления предприятием, необходима такая система организации бухгалтерского учета, которая ориентирована на использование передовых методов учета, положительного зарубежного опыта, Международных стандартов бухгалтерского учета, широкое применение вычислительной техники.

В системе управления бухгалтерский учет выполняет ряд функций, классификация которых представлена на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Функции бухгалтерского учета

**1. Контрольная функция.** Роль контрольной функции бухгалтерского учета возрастает в связи с совершенствованием управления, наличием различных форм собственности, расширением прав предприятий, формированием рыночных отношений. С помощью специальных приемов и способов бухгалтерского учета ведут три вида контроля: предварительный (до осуществления хозяйственных операций), текущий (во время совершения хозяйственных операций) и последующий (после совершения хозяйственной операции).

*Контроль* осуществляется по следующим направлениям:

- рациональное и эффективное использование имеющихся ресурсов;
- выполнение плана по объему произведенной и реализованной продукции;
- обеспечение сохранности собственности организации;
- формирование фактических затрат на производство продукции (работ, услуг) и калькулирование себестоимости продукции;
- выполнение различных смет расходов (например, сметы представительских расходов, сметы коммерческих расходов, сметы управленческих расходов и т.п.)
- контролирование деятельности отдельных подразделений (цехов, участков и т.п.)
- формирование финансовых результатов деятельности организации;
- разработка мероприятий по снижению затрат на производство;
- создание и использование фондов (например, резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение вложений в ценные бумаги и др.)
- формирование информации о финансовом состоянии организации и предприятий конкурентов;
- формирование прибыли, подлежащей налогообложению, и прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- составление финансовой и другой отчетности (по запросам собственников).

*Сферой контроля* со стороны главного бухгалтера, работников учетного аппарата совместно с руководителями, работниками соответствующих подразделений и служб являются:

- соблюдение установленных правил оформления приемки и отгрузки товарно-материальных ценностей (ТМЦ)
- правильность и обоснованность применяемых цен на продукцию (работы, услуги);
- правильность исчисления заработной платы и сумм удержаний из оплаты труда персонала;
- правильность применения тарифных таблиц, должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;
- соблюдение установленных правил проведения инвентаризации денежных средств, ТМЦ, основных средств, расчетов и обязательств;
- взыскание в установленные сроки дебиторской задолженности и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;

- законность списания недостач, потерь, дебиторской задолженности и др.;
- правильность определения прибыли, облагаемой налогом на прибыль;
- правильность определения и своевременность выплаты дивидендов акционерам;
- определение направлений использования чистой прибыли и др.

**2. Обеспечение сохранности собственности.** Эта функция тесно связана с совершенствованием всей системы бухгалтерского учета и усилением его контрольной функции. Для реализации этой функции необходимы следующие предпосылки: наличие оборудованных складских помещений, контрольных и измерительных приборов, мерной тары и другого. Инструментом реализации данной функции является инвентаризация имущества, в процессе которой проверяются, все ли хозяйственные операции были оформлены документами и отражены в системном бухгалтерском учете, вносятся ли необходимые уточнения и исправления и увязываются ли показатели текущего учета и фактические данные. Инвентаризация имеет большое значение для правильного отражения всех затрат на производство и реализацию продукции с целью сохранности собственности.

**3. Информационная функция.** Одной из главных функций, которую выполняет бухгалтерский учет в системе управления, является информационная функция. Учет является важнейшим источником, поставщиком фактической информации различным службам организации, его подразделениям, менеджерам, которые, используя эту информацию с другими данными, вырабатывают и принимают соответствующие управленческие решения.

Анализ показывает, что на долю бухгалтерской информации приходится свыше 70% общего объема экономической информации. Колебания этого показателя зависят от особенностей техники, технологии производства, организации труда, управления и др. Именно системный бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую и аналитическую информацию о состоянии и движении имущества и источников его образования, хозяйственных процессах, о конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности организации.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативном, статистическом учете, для планирования, прогнозирования, выработки тактики и стратегии деятельности организации. К бухгалтерской информации предъявляются следующие требования: объективность, достоверность, своевременность, оперативность. Кроме того, информация, формируемая в рамках бухгалтерского учета, должна быть высокого качества, содержать минимальное количество показателей, но удовлетворять максимальному числу ее пользователей на разных уровнях управления. Необходимо также, чтобы бухгалтерская информация формировалась с наименьшими затратами труда и времени.

Наиболее информационно емкими участками бухгалтерского учета являются такие, как учет расчетов с персоналом по оплате труда, учет материально-производственных запасов (МПЗ), учет затрат на производство, учет готовой продукции, учет реализации продукции (работ, услуг). От качества предоставляемой информации зависят результаты анализа экономических показателей, варианты подготовки, обоснования и принятия управленческих решений. Использование средств вычислительной техники дает возможность специалистам получать показатели любой степени детализации и за любые промежутки времени (например, смену, сутки, неделю, декаду, месяц, квартал и др.).

**4. Функция обратной связи.** Используя обратную связь с помощью бухгалтерской информации, отражающей фактические значения показателей, менеджеры осуществляют контроль за выполнением плановых показателей, норм, нормативов, смет, соблюдением экономного использования всех видов ресурсов, а также устанавливают различные недостатки, выявляют резервы и степень их мобилизации и использования. Система бухгалтерского учета обеспечивает управление обратной связью на любом уровне.

Функцию обратной связи выполняет находящаяся на различных носителях исходная информация, поступающая из первичной документации. Например, информация, содержащаяся в рабочих нарядах на оплату труда, используется как для учета фактического объема выполненных работ, так и для определения отклонений от плана по каждой планируемой по-



зиции за определенный период.

**5. Аналитическая функция.** Аналитическая функции важна, так как достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация используется для анализа финансово-хозяйственной деятельности организации и ее подразделений. Аналитическая функция тесно связана с информационной. Однако рассматривать ее как информационное обеспечение для анализа неправомерно. Реализация этой функции позволяет осуществлять анализ по всем разделам бухгалтерского учета, что имеет особо важное значение в условиях действия рыночных цен и инфляционных процессов.

Специфические приемы, методы и формы бухгалтерского учета, использование вычислительной техники и специальных компьютерных программ позволяют в необходимых случаях детализировать анализируемый показатель вплоть до данных первичного документа.

В памяти персональных компьютеров хранятся стандарты, нормы, нормативы материально-сырьевых, топливно-энергетических ресурсов, затрат труда и другие составляющие себестоимости, сметные показатели по обслуживанию производства и управлению и др. Ввод фактических данных и сопоставление их со стандартами, нормами, сметами позволяют сгруппировать отклонения по причинам, виновникам, местам возникновения. Далее эта информация используется в анализе деятельности организации, для подготовки, обоснования и принятия управленческих решений, а также для определения положения предприятия на рынке среди предприятий-конкурентов.

#### 1.4. Содержание бухгалтерского учета

Отделение управления финансовой деятельностью предприятия от управления внутрипроизводственными процессами в его отдельных подразделениях, управление налоговыми платежами привели к разделению бухгалтерского учета на три составляющих: **финансовый, управленческий и налоговый учет** (табл. 1.2). Это было не просто изменение в терминологии, но и большая организационная и методологическая перестройка всей системы бухгалтерского учета. Становление финансового, управленческого и налогового видов учета обусловлено необходимостью предоставления информации различным пользователям. Это становится очевидным при рассмотрении трех основных функций бухгалтерского учета – регистрации хозяйственных операций, обработки и представления информации пользователям, что составляет **сущность и содержание бухгалтерского учета**.

Таблица 1.2

#### Отличительные признаки финансового, управленческого и налогового учета

Критерий сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
Цель ведения учета	Составление финансовой отчетности для внешних пользователей. Не является коммерческой тайной	Обеспечение процесса управления внутри предприятия. Сбор, обработка и анализ информации для планирования и принятия управленческого решения. Информация является коммерческой тайной, не подлежит публикации и носит конфиденциальный характер	Составление налоговых расчетов и деклараций

Критерий сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
Пользователи (потребители) информации	Главным образом внешние пользователи (акционеры, финансово-кредитные учреждения, органы государственного контроля, органы власти и др.)	Управленческий персонал, несущий ответственность за использованную информацию	Налоговые органы
Свобода выбора или обязательность ведения учета	Обязательность ведения независимо от того, считает ли руководитель эти данные полезными или нет	По усмотрению руководства предприятия. Главное – ценность информации для принятия решения не должна быть ниже затрат на ее получение	Обязательность ведения
Требования к информации	В большей степени точность; основан на свершившихся фактах хозяйственной деятельности	Приблизительный, направлен на подготовку управленческих решений. Ослабление требований точности в пользу скорости получения информации	Точный, основан на свершившихся операциях
Масштабы информации	Обобщающие отчеты о деятельности предприятия или подразделения	Отчетность о деятельности подразделений, видах продукции, услуг и т.д.	Обобщенные отчеты
Принципы учета	Общепринятые стандарты учета	По разовым запросам пользователей	Правила, разработанные организацией по ведению налогового учета
Временной аспект	Нацеленность на прошлое. Цель показать «как это было»	Нацеленность на будущее. Цель показать «как это должно быть»	Нацеленность на прошлое. Цель показать «как это было»
Формы выражения информации	Сводные документы в денежном измерении	Это средства для анализа, планирования	Сводные документы в денежном измерении
Временной интервал или периодичность отчетности	Регулярно в виде форм финансовой отчетности. Обычно квартал или год	Любой период. Детализированные отчеты в различные сроки	Регулярно в виде специальных расчетов и деклараций
Сроки представления информации	В установленное время	В любое время (ежедневно, еженедельно и т.д.)	В установленное время (налоговый календарь)

Критерий сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет	Налоговый учет
Измерители	Денежные	Любые	Денежные
Структура учета	Применяется двойная запись, Используется базисное уравнение: активы = обязательства + собственный капитал	Любая полезная система. Не имеет единого сходного равенства и работает с тремя видами объектов учета: доходы, издержки, активы	Доходы, расходы, имущество организации
Объект отчетности	Организация в целом	Подразделения организации, выделенные по отдельным производственным видам деятельности, центрам ответственности	Организация в целом
Ответственность за неправильное ведение учета	Наложение штрафных санкций. Кредиторы могут подать в суд при искажении информации	Дисциплинарная – причиной привлечения к ответственности могут быть только сами решения или действия, а не данные управленческого учета	Наложение штрафных санкций. Кредиторы могут подать в суд при искажении информации

Рассмотрим более подробно сущность и особенности вышеуказанных видов учета.

**Финансовый учет – это система сбора экономической информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, а также составление финансовой отчетности.**

Финансовый учет обязателен для ведения и охватывает все взаимоотношения организации с внешними контрагентами, выраженные в денежной форме. Он содержит учетную информацию, которая помимо использования ее внутри предприятия руководством, предоставляется внешним потребителям: налоговым органам, коммерческим банкам, поставщикам, финансовым институтам, потенциальным и реальным инвесторам, биржам. Он должен непрерывно отражать движение финансовых средств. Поэтому в рамках ведения финансового учета особое значение имеют такие показатели деятельности организации за определенный период, как: наличие имущества и задолженности, ликвидность баланса и оборотных средств, рентабельность, прибыль, отношения собственности.

В финансовой бухгалтерии формируется информация о доходах и расходах организации, о дебиторской и кредиторской задолженностях, о финансовых инвестициях, состоянии источников финансирования, взаимоотношениях с государством и т.д. Финансовая отчетность не является коммерческой тайной и в определенных случаях должна быть заверена независимым аудитором. В настоящее время (с отчетности за 2011 г.) организации и индивидуальные предприниматели подлежат обязательной аудиторской проверке при наличии хотя бы одного из следующих финансовых показателей их деятельности:

– объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год превышает 400 млн. руб.

– сумма активов баланса превышает на конец отчетного года 60 млн. руб.

В системе управленческого учета формируется информация о расходах, доходах и результатах деятельности организации, необходимых для целей управления. Информация в основном предназначена для руководства и является коммерческой тайной. Вопросы организации управленческого учета практически не регламентируются государством.

Определение системы управленческого учета сегодня вопрос дискуссионный. Не существует какого-либо идеального определения, которое бы устраивало всех специалистов в этой области. Одни авторы управленческий учет понимают как подсистему бухгалтерского учета, которая включает в себя сбор, регистрацию и обобщение информации о деятельности организации т.е. ставят акцент на слове «учет». Другие авторы считают, что в рамках управленческого учета в большей степени используются управленческие технологии: планирование, организация, собственно учет, контроль, анализ и принятие управленческого решения.

Определение управленческого учета, по мнению Национальной ассоциации бухгалтеров США, – это процесс идентификации, измерения, накопления, анализа, подготовки, интеграции и передачи информации, используемой управленческим персоналом для планирования, оценки и контроля за производственной деятельностью и эффективностью использования ресурсов.

Официального определения управленческого учета в законодательных актах РФ нет, т.к. организация этого вида учета – внутреннее дело каждого предприятия. Так сложилась и западная практика управленческого учета, где государство не вмешивается в эту сферу. По мнению Николаевой С., «управленческий учет – это система управления предприятием, которая интегрирует в себе различные подсистемы и методы управления и подчиняет их достижению единой цели. В частности управленческий учет это не только система сбора и анализа информации об издержках предприятия, но и система управления бюджетами, и система оценки деятельности подразделений, т.е. в большей степени управленческие, чем бухгалтерские технологии».

Основными объектами управленческого учета являются: расходы, доходы, результаты, центры ответственности и система внутренней отчетности. Цель управленческого учета состоит в принятии эффективных управленческих решений. К основным задачам управленческого учета относят:

- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности, а также предоставление этой информации руководству предприятия путем составления внутренней отчетности;
- планирование и контроль экономической эффективности деятельности предприятия и его центров ответственности;
- исчисление фактической себестоимости продукции определение отклонений от установленных норм, стандартов, смет;
- анализ отклонений от запланированных результатов и выявление причин этих отклонений;
- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, материальных, денежных и трудовых ресурсов;
- формирование информационной базы для принятия управленческих решений;
- выявление резервов повышения эффективности производства.

В рамках управленческого учета используются методы оперативного, бухгалтерского, статистического учета, анализа, стратегического и оперативного планирования и управления, экономико-математические и другие.

Роль управленческого учета в настоящее время возрастает. Исторически он имел второстепенное значение относительно финансового учета. И сейчас на многих предприятиях управленческий учет рассматривают как побочный продукт процесса составления финансовой отчетности. Но расширение масштабов деятельности бизнеса, повышение образовательного уровня руководства, изменения в технологиях активизируют роль управленческого учета и приводят к его признанию как области исследования, отличной от финансового учета. Таким образом, **управленческий учет можно охарактеризовать как систему учета, планирования, контроля, анализа доходов, расходов и результатов хозяйственной деятельности в необходимых аналитических разрезах, оперативного принятия управленческих решений в целях оптимизации финансовых результатов деятельности организации в краткосрочной долгосрочной перспективе.**

В связи с принятием законодательства по налогам и сборам в РФ, появилась потребность вести налоговый учет. Налоговый учет – предмет достаточно новый. Но за короткое время его существования укрепилось мнение, что им должны заниматься подготовленные специалисты. **Налоговый учет – это система обработки экономической информации, поступающей из первичных бухгалтерских документов по правилам, изложенным в государственной налоговой политике.**

Система налогового учета основана на знании законодательства РФ по налогообложению, на умении правильно рассчитывать налоговые базы по НДС, налогу на прибыль, акцизам, налогу на имущество и др., грамотно составлять налоговые декларации, а также использовать возможные варианты учетной политики в целях налогообложения для оптимизации налоговой базы.

Статья 313 НК РФ устанавливает общие положения организации налогового учета. Так, налогоплательщики исчисляют налоговую базу по налогу на прибыль по итогам каждого отчетного (налогового) периода, если Налоговым кодексом предусмотрен порядок группировки и учета объектов и операций для целей налогообложения отличный от порядка отражения этих объектов и операций в финансовом учете. Методологической основой налогового учета вероятно должны являться методы, основанные на сближении налогового и бухгалтерского учета и максимального использования данных бухгалтерского учета для формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

Рациональное построение системы налогового учета должно быть основано на следующих принципах:

- максимальное сближение налогового и бухгалтерского учета;
- устранение избыточности налогового учета;
- использование принципов бухгалтерского учета для построения налогового.

При постановке налогового учета специалисты в этой области отмечают следующие моменты:

1. Бухгалтерский учет первичен по отношению к налоговому учету. Необходимость применения налогового учета возникает тогда и только тогда, когда нормы отражения хозяйственных операций или учета объектов для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль отличны от правил бухгалтерского учета. Например, командировочные расходы принимаются в полной сумме в целях бухгалтерского учета, а в целях налогового – только в пределах норм, предусмотренных гл. 25 НК РФ.

2. Налоговый учет ведется на основании первичных бухгалтерских документов. Он осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о налоговом бремени организации. По некоторым оценкам величина налоговой нагрузки, приходящейся на промышленный сектор экономики, достигает 60% добавленной в продукт предприятием стоимости. Учитывая, что добавленная стоимость складывается в основном из прожиточного минимума персонала предприятия, необходимого для восстановления его трудоспособности и прибавочного продукта, распределяемого на иные цели (прибыль предпринимателя, налоги, инвестиции, содержание социальной сферы и др.), то становится очевидной необходимость рациональной и эффективной организации и учета планирования налоговых издержек предприятия. Речь идет о научно обоснованной и практически целесообразной системе налогового менеджмента, основной составляющей которого является налоговое планирование. **Налоговое планирование (словарь деловых терминов Джека Фридмана) – это «систематический анализ налоговых альтернатив, направленный на минимизацию налоговых обязательств в текущем и будущих периодах».**

3. Отличие налогового учета от бухгалтерского состоит в различном признании доходов и в различной группировке доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

4. Правила ведения налогового учета не исключают возможность использования метода двойной записи.

Таким образом, руководитель организации должен четко представлять, какая информация, в каком объеме должна собираться, обрабатываться и представляться всем группам

пользователей, поскольку он тратит на это собственные деньги. Только он определяет исполнителей, важность и стоимость информации статистического, оперативно-технического, финансового управленческого и налогового видов учета.

### Контрольные вопросы и тесты к разделу 1

1. Что такое инвентарный учет и когда он возник?
2. Назовите достоинства и недостатки простой бухгалтерии?
3. Охарактеризуйте основные этапы в развитии простого учета.
4. Какие виды хозяйственного учета вы знаете?
5. Дайте понятие статистического учета.
6. Назовите данные оперативно-технического учета.
7. Дайте понятие бухгалтерского учета.
8. Какой измеритель и почему является главным в бухгалтерском учете?
9. В чем проявляется взаимосвязь бухгалтерского, статистического и оперативно-технического видов учета?
10. Чем отличается бухгалтерский учет от других видов учета?
11. Место учета в системе управления организацией.
12. Назовите основные функции бухгалтерского учета и охарактеризуйте их.
13. Дайте понятие финансового, управленческого и налогового видов учета.
14. Назовите основные отличительные признаки финансового, управленческого и налогового видов учета.
15. Цель ведения приходно-расходного учета:
  - А) получение информации об остатках ценностей на складах;
  - Б) проверка достоверности получения и выдачи материальных ценностей;
  - В) все перечисленное выше.
16. К недостаткам простой бухгалтерии можно отнести:
  - А) жестко регистрационный характер;
  - Б) невозможность учета суммы прибылей и убытков;
  - В) возможность взять под контроль все материальные и денежные средства;
  - Г) сплошное наблюдение за ходом хозяйственных процессов.
17. Впервые описал и опубликовал систему двойной записи:
  - А) Бенедетто Котрульи;
  - Б) Лука Пачоли;
  - В) Антонио Тальета.
18. Идею накопительных ведомостей выдвинул:
  - А) Антонио Тальета.
  - Б) Иоган Готлиб;
  - В) Джироламо Кардано.
19. Первым российским бухгалтером был:
  - А) купец Тиммерман;
  - Б) Жак Савари;
  - В) В.В. Сабакин.
20. Основная цель хозяйственного учета:
  - А) формирование качественной и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности, необходимой для управления организацией;
  - Б) калькулирование себестоимости продукции;
  - В) обобщение информации, носящей массовый характер;
  - Г) наблюдение и контроль за отдельными хозяйственными операциями.
21. Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и его имущественном положении является задачей учета:

- А) оперативно-технического;
  - Б) бухгалтерского;
  - В) статистического;
  - Г) оперативного и статистического.
22. В системе управления бухгалтерский учет выполняет функцию:
- А) планирования;
  - Б) информационную;
  - В) техническую;
  - Г) регулирования.
23. Назовите предпосылки, необходимые для реализации функции обеспечения сохранности собственности в бухгалтерском учете:
- А) наличие квалифицированного персонала;
  - Б) наличие оборудованных складских помещений;
  - В) постоянный прогноз деятельности организации;
  - Г) наличие контрольных и измерительных приборов.
24. Цель ведения управленческого учета:
- А) составление отчетности для внешних пользователей;
  - Б) сбор, обработка и анализ информации для планирования и принятия управленческих решений;
  - В) составление налоговых расчетов.
25. Потребителями информации в финансовом учете являются:
- А) акционеры;
  - Б) органы государственного контроля;
  - В) финансово-кредитные учреждения;
  - Г) все перечисленные выше.
26. Основное требование к информации, формируемой в управленческом учете:
- А) в большей степени точность;
  - Б) ослабление требований точности в пользу скорости получения информации;
  - В) информация должна быть основана на свершившихся фактах хозяйственной деятельности.
27. Объектом отчетности в финансовом учете являются:
- А) организация в целом;
  - Б) подразделения организации, выделенные по центрам ответственности;
  - В) управленческие службы организации;
  - Г) подразделения организации, выделенные по видам деятельности.
28. В рамках управленческого учета можно использовать методы:
- А) бухгалтерского учета;
  - Б) статистического учета;
  - В) экономико-математические методы;
  - Г) стратегического планирования и управления;
  - Д) все перечисленные выше.

## 2. ПРЕДМЕТ, МЕТОД И ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 2.1. Общая характеристика бухгалтерского учета

*Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011г. устанавливает* единые требования к бухгалтерскому учету, в том числе бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правовой механизм регулирования бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет - формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

*Экономические субъекты, на которых распространяется действие Федерального закона:*

- 1) коммерческие и некоммерческие организации;
- 2) государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственных внебюджетных фондов и территориальных государственных внебюджетных фондов;
- 3) Центральный банк Российской Федерации;
- 4) индивидуальных предпринимателей, а также на адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты, нотариусов и иных лиц, занимающихся частной практикой (далее - лица, занимающиеся частной практикой);
- 5) находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

*Сфера действия Федерального закона:*

- применяется при ведении бюджетного учета активов и обязательств Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, операций, изменяющих указанные активы и обязательства, а также при составлении бюджетной отчетности.

- применяется при ведении доверительным управляющим бухгалтерского учета переданного ему в доверительное управление имущества и связанных с ним объектов бухгалтерского учета, а также при ведении, в том числе одним из участвующих в договоре простого товарищества юридических лиц, бухгалтерского учета общего имущества товарищей и связанных с ним объектов бухгалтерского учета.

- применяется при ведении бухгалтерского учета в процессе выполнения соглашения о разделе продукции, если иное не установлено Федеральным законом от 30 декабря 1995 года № 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции".

*Федеральный закон не применяется при создании информации, необходимой для составления экономическим субъектом:*

- отчетности для внутренних целей,
- отчетности, представляемой кредитной организации в соответствии с ее требованиями,
- отчетности для иных целей, если законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним правилами составления такой отчетности не предусматривается применение Федерального закона.

*Объекты бухгалтерского учета*

*Объектами бухгалтерского учета экономического субъекта являются:*

- 1) факты хозяйственной жизни;



- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Факты хозяйственной жизни - сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств.

Активы. Статья 48 Гражданского кодекса РФ определяет юридическое лицо как организацию, “которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом”... Таким образом, в качестве решающего признака конструкции юридического лица Кодекс выделяет имущественную обособленность. При этом под обособленным имуществом подразумевается имущество в его широком значении, включающем вещи, права на вещи и обязанности по поводу вещей. Эта норма ГК РФ предполагает, что имущество юридического лица обособляется от имущества его учредителей. Само понятие “имущество” определяется ст. 128 ГК РФ “Виды объектов гражданских прав”. Статья гласит: “К объектам гражданских прав относятся вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага”.

В рамках бухгалтерской терминологии понятие “имущество” можно определить как совокупность оборотных и внеоборотных активов организации. К внеоборотным относятся активы, полезные свойства которых ожидается использовать в течение периода свыше одного года или обычного операционного цикла, если он превышает один год. К таким активам относятся основные средства, земельные участки, объекты природопользования, нематериальные активы. Под оборотными активами понимаются денежные средства и иные активы, в отношении которых можно предполагать, что они будут превращены в денежные средства или проданы, или потреблены в течение одного года или обычного операционного цикла, если он превышает один год. К оборотным активам относятся денежные средства, ценные бумаги, дебиторская задолженность, запасы товаров, материалов, сырья, готовой продукции, незавершенное производство.

Обязательства. Отражению в бухгалтерском учете помимо обязательств, вытекающих из отношений, регулируемых гражданским правом, подлежат обязательства, регулируемые трудовым и налоговым законодательством.

В гражданском праве понятие “обязательство” определяется ст. 307 ГК РФ “Понятие обязательства и основания его возникновения” Согласно этой статье ГК “в силу обязательства одно лицо (должник) обязано совершить в пользу другого лица (кредитора) определенное действие: передать имущество, выполнить работу, уплатить деньги и т.п., либо воздержаться от определенного действия, а кредитор имеет право требовать от должника исполнения его обязанности. В трудовом праве обязательства, подлежащие отражению в бухгалтерском учете, возникают из трудового договора. В налоговом праве в соответствии со ст. 44 Налогового кодекса РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется или прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах. Обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

К источникам собственных средств относятся:

Уставный капитал - совокупность в денежном выражении взносов учредителей (собственников имущества, основные средства, нематериальные активы, оборотные и денежные

средства) при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

*Добавочный капитал* – прирост стоимости внеоборотных активов в результате их переоценки.

*Прибыль* – сумма превышения доходов над расходами предприятия, полученная от всех видов деятельности за отчетный период (с начала года на день составления отчета).

*Резервный капитал* – образуется за счет отчислений из нераспределенной прибыли.

*Целевое финансирование* – средства, поступившие от других организаций и лиц, бюджетные средства.

Доходом признается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение кредиторской задолженности, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вкладов собственников. Доходы включают выручку от реализации, оплату за услуги, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы (поступления от продажи основных средств; нереализованные прибыли, полученные вследствие переоценки рыночных ценных бумаг, и др.).

Расходом признается уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала (кроме изменений, обусловленных изъятиями собственников). Расходы включают материальные затраты, затраты на производство продукции (работ, услуг), оплату труда работников и управленческого персонала, амортизационные отчисления, иные затраты, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

Экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом, если иное не установлено Федеральным законом.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации.

*Освобождение от ведения бухгалтерского учета*

Бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом могут не вести:

1) индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством;

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, - в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

*Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета*

Организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года N 244-ФЗ "Об инновационном центре "Сколково", вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, установленные для субъектов МП.

*Организация ведения бухгалтерского учета установлена в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ*

1. Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета *организуются руководителем* экономического субъекта.

2. В случае, если индивидуальный предприниматель, лицо, занимающееся частной практикой, ведут бухгалтерский учет в соответствии с Федеральным законом, они сами организуют ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета, а также несут иные обязанности, установленные Федеральным законом для руководителя экономического субъекта.

3. Руководитель экономического субъекта, за исключением кредитной организации,

обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Руководитель кредитной организации обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера. Руководитель субъекта малого и среднего предпринимательства может принять ведение бухгалтерского учета на себя.

4. В открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и (или) иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов .

Главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

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

4. Дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами.

5. Физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать вышеназванным требованиям, установленным п.4. Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего требованиям п.4, с которым заключен трудовой договор.

6. Главный бухгалтер кредитной организации должен отвечать требованиям, установленным Центральным банком Российской Федерации.

*В случае возникновения разногласий в отношении ведения бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером* или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, к регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета и соблюдение законодательства при осуществлении хозяйственных операций возлагается на руководителя организации. При этом в зависимости от объема учетной работы руководитель может организовать бух-

галтерский учет по одному из следующих вариантов, представленных на рис. 2.1.



Рис. 2.1. Организация бухгалтерского учета в организации

Бухгалтерский учет должен вестись в соответствии с принятой в организации учетной политикой, которая утверждается приказом или иным письменным распоряжением руководителя организации. При этом утверждаются:

- рабочий план счетов, необходимый для ведения синтетического и аналитического учета;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- методы оценки отдельных видов имущества и обязательств;
- порядок проведения инвентаризации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями и другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Следует выделить основные требования к ведению бухгалтерского учета:

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется в рублях, т.е. в валюте РФ.
2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц.
3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации.
4. Учет имущества, обязательств и хозяйственных операций ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета.
5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий.
6. В бухгалтерском учете организаций текущие затраты на производство и капитальные вложения учитываются раздельно.

Важная роль в организациях принадлежит главному бухгалтеру, который назначается на должность и освобождается от должности руководителем. 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 должен обеспечивать соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контролировать движение имущества и выполнение обязательств. Требования главного бухгалтера по документальному оформлению всех хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

Без подписи главного бухгалтера считаются недействительными денежные и расчетные, финансовые и кредитные обязательства. Под финансовыми и кредитными обязательствами понимаются документы, оформляющие финансовые вложения, договоры займа, кредитные договоры, заключенные по товарному и коммерческому кредиту.

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 выполнения таких операций.

Выделим обязанности главного бухгалтера:

- полный учет поступающих денежных средств, материальных ценностей и своевременное отражение хозяйственных операций;
- составление достоверной бухгалтерской отчетности;
- сохранность бухгалтерских документов
- пресечение незаконных действий должностных лиц.

Главный бухгалтер должен своевременно контролировать:

- правильность оформления приема и расходования материальных ценностей и денежных средств;
- правильность расходования фондов, созданных в организации;
- правильность соблюдения установленных штатов и окладов, смет расходов и своевременность платежей по обязательствам;
- правильность и своевременность проведения инвентаризации имущества и обязательств;

Главный бухгалтер несет как персональную ответственность, так и ответственность совместно с руководителем организации.

Персональная ответственность главного бухгалтера проявляется в следующих ситуациях:

- искажение бухгалтерских данных;
- принятие к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат действующему законодательству;
- несвоевременная или неверная выверка операций по расчетным или другим счетам в банке, расчетов по взносам и другим платежам расчетов с дебиторами и кредиторами;
- нарушение порядка списания с бухгалтерского баланса недостач, дебиторской и кредиторской задолженностей и других потерь;
- составление недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии.

Совместная ответственность главного бухгалтера с руководителем организации:

- нарушение положений и правил, регламентирующих финансово-хозяйственную деятельность организации;
- нарушение сроков составления и представления бухгалтерской и статистической отчетности.

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на две группы (рис. 2.2):

- 1) внутренние, к которым относятся управляющие всех уровней;
- 2) внешние, которым необходима информация для принятия решений в отношении этой организации.

*К внутренним пользователям* относятся: руководители, учредители, участники и собственники имущества предприятия, т.е. управляющие всех уровней, а также бухгалтерия, финансовый и экономический отделы и другие службы предприятия. Каждый из них использует информацию исходя из своих интересов (например, руководителю важно знать реальную оценку деятельности предприятия и его финансового состояния).

*Группу внешних пользователей* представляют собственники: акционеры, учредители, для которых важно знать уровень эффективности своих вкладов, размер дивидендов и перспективы развития предприятия. К внешним пользователям информации, формируемой в системе бухгалтерского учета, относятся также инвесторы, кредиторы, поставщики, государ-

ственные органы в лице налоговой службы, органов статистики и др.

*Инвесторы* нуждаются в информации, на основе которой можно сделать вывод о целесообразности вложения своих средств (капитала) в предприятие. Так как инвестирование капитала сопровождается определенной долей риска, необходима информация, о способности предприятия увеличивать стоимость акций (окупаемость вложенных средств).

*Работников организации* интересуют обязательства работодателя и гарантии их выполнения в соответствии с трудовым договором: своевременная выплата заработной платы, получение социальных гарантий, уверенность в стабильности рабочих мест и т.п.

*Кредиторы* предполагают своевременную выплату кредитов, займов, в том числе причитающихся процентов.

*Поставщикам* необходима информация о платежеспособности партнеров.

*Покупателей* интересуют подробные сведения об условиях поставок продукции, товаров.

*Государственным органам* требуется информация о налоговых платежах, соблюдении законодательства в области бухгалтерского учета и т.п.



Рис. 2.2. Пользователи бухгалтерской информации

В целом необходимо отметить, что информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть полезной для пользователя. Для этого она должна быть уместной, надежной и сравнимой. На уместность информации влияют ее содержание и существенность. Существенной признается информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на

решения заинтересованных лиц. Надежность информации определяется ее объективностью отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится. Сравнимость информации означает возможность сравнивать информацию о деятельности хозяйствующего субъекта за разные периоды времени. Это позволит определить тенденции в финансовом положении и финансовых результатах его деятельности.

## 2.2. Предмет бухгалтерского учета

Для того чтобы понять сущность вопроса договоримся, что мы имеем дело с некоторой работающей организацией, на которой происходят различные производственные процессы: закупается сырье, производится продукция, которая затем реализуется, полученные от реализации средства распределяются по законам экономики. Если это торговая фирма, то закупается товар и затем перепродается. При этом торговая фирма затрачивает средства и рабочую силу на процесс реализации, рекламу и т.д. Бухгалтерский учет учитывает эти процессы с помощью хозяйственных операций, записанных особым образом.

Предметом бухгалтерского учета в обобщенном виде выступает вся хозяйственная деятельность, которая состоит из многочисленных и разнообразных объектов (рис. 2.3).

К первой группе объектов относятся хозяйственные средства и источники, ко второй – хозяйственные процессы и результаты хозяйственных процессов.

Рассмотрим вначале хозяйственные средства организации (рис. 2.3). Согласно статье 48 Гражданского кодекса РФ, юридическое лицо имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом. Таким образом, в качестве решающего признака юридического лица законодательно выделяется признак имущественной обособленности. В рамках бухгалтерской терминологии понятие «имущество» можно определить как совокупность оборотных и внеоборотных активов (средств) организации.

К внеоборотным активам относятся средства, полезные свойства которых ожидается использовать в течение периода более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает один год.

К внеоборотным активам относят:

1. Основные средства. Это материально-вещественные факторы производства, которые используются в течении длительного времени (более одного года) и постепенно переносят свою стоимость на себестоимость готовой продукции посредством амортизации. В составе основных средств учитываются здания, сооружения, машины, оборудование, транспортные средства, вычислительная техника, инвентарь, объекты природопользования и др.

2. Незавершенное строительство (вложения во внеоборотные активы). К незавершенным капитальным вложениям относят не оформленные актами приемки-передачи основных средств и иными документами затраты на строительно-монтажные работы, приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инвентаря и др.

3. Нематериальные активы. Это объекты долгосрочного характера, имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями. Как и основные средства они переносят свою стоимость на себестоимость продукции (работ, услуг) путем начисления амортизации. К ним относят произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания, деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

	Объекты, обеспечивающие хозяйственную деятельность			Объекты, составляющие хозяйственную деятельность	
	Хозяйственные средства (активы)	Источники хозяйственных средств (пассивы)		Для предпринимательской деятельности	
		Собственные	Заемные	Хозяйственные процессы	Результаты хозяйственных процессов
Внеоборотные активы	Основные средства	Уставный капитал	Кредиты банка	Процесс заготовления	Экономия или перерасход
	Нематериальные активы				
Оборотные активы	Запасы	Добавочный капитал	Заемные средства	Процесс производства	Экономия или перерасход
	Денежные средства	Прибыль	Кредиторская задолженность	Процесс продаж	Прибыль или убыток
	Средства в расчетах (Дебиторская задолженность)	Резервный капитал			

Рис. 2.3. Хозяйственная деятельность предприятия

4. Результаты исследований и разработок – затраты на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы.

5. Доходные вложения в материальные ценности. К ним относят вложения в имущество, предназначенное для передачи по договору лизинга или по договору проката.

6. Долгосрочные финансовые вложения и прочие внеоборотные активы. Долгосрочные финансовые вложения – это инвестиции организации в государственные и муниципальные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги других организаций, вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные займы.

7. Отложенные налоговые активы (ОНА). В связи с принятием ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» введено понятие ОНА. Это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. ОНА возникают если не совпадает момент или период признания доходов и расходов в бухгалтерском и налоговом учете. Например, сумма амортизация основных средств в бухгалтерском учете больше суммы амортизации в налоговом учете. Оборотные активы (средства) – это денежные средства, авансируемые организацией в образование оборотных производственных фондов и фондов обращения.

Оборотные производственные фонды называются так потому, что они обслуживают процесс производства продукции (работ, услуг). К ним относят:

- сырье, основные и вспомогательные материалы, комплектующие, запасные части, тару, топливо, которые либо преобразуются в новое изделие, либо используются на выполнение работ или оказание услуг;

- незавершенное производство – продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки;

- расходы будущих периодов – расходы, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам (например, подготовительные работы в связи с сезонностью производства, неравномерно производимый в течение года ремонт основных средств).





Рис. 2.4. Состав имущества организации

Фонды обращения, хотя и не участвуют непосредственно в процессе производства, но необходимы для обеспечения единства производства и обращения. Можно выделить следующие элементы фондов обращения:

1. Готовая продукция – это изделия и продукты полностью законченные обработкой, прошедшие проверку на соответствие утвержденным стандартам (техническим условиям) или условиям договоров и оформленные приемо-сдаточной документацией, а также выполненные работы и услуги, оказанные другим организациям в соответствии с заключенным договором. В налоговом кодексе даются понятия работы и услуги. Работа – деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и физических лиц. Услуга – деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

2. Товары – это часть МПЗ организации, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для комплектации готовой продукции

без дополнительной обработки, для продажи или перепродажи. Если выручка от продажи продукции или товаров не может быть признана какое-то время в бухгалтерском учете (экспорт продукции, комиссионная торговля), то речь идет о товарах отгруженных.

3. Средства в расчетах (дебиторская задолженность). Под дебиторской задолженностью понимается задолженность юридических или физических лиц организации. Например, задолженность покупателей за отгруженную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, задолженность подотчетных лиц, выданные авансы, полученные векселя и т.п.

4. Денежные средства и финансовые вложения. Это сумма наличных денежных средств в кассе организации, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке. Сюда также относят краткосрочные ценные бумаги, выданные краткосрочные займы и т.п.

Владея информацией о составе хозяйственных средств, рассмотрим, за счет каких источников они могут быть образованы и получены. Здесь может быть два канала получения средств: собственные и заемные (рис. 2.5).

Уставный капитал – это совокупность вкладов учредителей (собственников) в имущество в денежном выражении при создании организации для обеспечения его деятельности (его размер определен учредительными документами).

Добавочный капитал – это источник собственных средств, который образуется за счет переоценки основных средств, а также эмиссионного дохода (суммы разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, полученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость).

Резервный капитал – это собственный источник, создаваемый за счет отчислений из нераспределенной прибыли для покрытия непредвиденных потерь и убытков или выплат дивидендов учредителям, имеющим привилегированные акции при недостаточности для этих целей прибыли отчетного периода.

Прибыль – это сумма превышения доходов над расходами организации, полученная от всех видов деятельности за отчетный период (с начала года на день составления отчетности).

Целевое финансирование – это средства, поступившие от других организаций и лиц на строго целевые нужды, а также бюджетные средства.

Кредиты банка – суммы полученных краткосрочных и долгосрочных ссуд банка на различные цели (приобретение оборудования, материалов, выдачу заработной платы) с обязательным возвратом за определенную плату (кредитный процент).

Займы полученные – суммы, полученные в долг от юридических и физических лиц на различные цели (например, проданные облигации организацией, краткосрочные и долгосрочные займы у других лиц).

Кредиторская задолженность – это задолженность организации перед юридическими и физическими лицами.

Рассмотрев, чем и за счет чего обеспечивается производственная деятельность организации, отметим ее деление на три хозяйственных процесса:

– заготовление – приобретаются ТМЦ различного вида, необходимые для осуществления производственных и хозяйственных нужд, товаров для реализации;

– производство – выполняется основная задача организации: изготовление продукции, оказание услуг, выполнение работ;

– реализация – осуществляются договорные обязательства перед заказчиками и покупателями, а выручка от реализации продукции (работ, услуг) зачисляется на расчетный счет или возникает дебиторская задолженность.



Рис. 2.5. Классификация источников формирования хозяйственных средств

В результате учета процесса заготовления и производства, путем сопоставления плановых и отчетных показателей выявляется экономия или перерасход, а в учете процесса реализации – прибыль или убытки.

### 2.3. Метод бухгалтерского учета

Основные задачи бухгалтерского учета решаются на практике посредством использования различных приемов и способов, совокупность которых называется методом бухгалтерского учета. На каждом этапе обработки и обобщения информации применяются соответствующие приемы и способы (рис. 2.6).

Рассмотрим основные элементы метода бухгалтерского учета.

Документирование – это запись хозяйственной операции в бухгалтерском документе. Документ – это письменное свидетельство о совершенной хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учета. Первичные документы обеспечивают сплошное и непрерывное отражение хозяйственной деятельности организации. К учету принимаются только правильно оформленные документы, а именно те, в которых заполнены все реквизиты.



Рис. 2.6. Метод бухгалтерского учета

Общий подход к документированию отражен в Законе № 402-ФЗ:

1. Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом.

2. Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

3. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным - непосредственно после его окончания.

4. Формы первичных учетных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы первичных учетных документов для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

5. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

6. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором преду-

смотрено представление первичного учетного документа другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

7. В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

8. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

#### Регистры бухгалтерского учета

1. Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

2. Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета.

3. Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами.

4. Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;

6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;

7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

5. Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

6. Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

7. В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

8. В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

9. В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъ-

ятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

#### Исправление ошибочных бухгалтерских записей

Ошибочные записи, возникшие в процессе ведения бухгалтерского учета, исправляются различным образом в зависимости от вида документа, в котором была допущена ошибка.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Исправления в первичные учетные документы вносятся корректурным способом. Исправление ошибки в учетных регистрах производится корректурным способом, способом дополнительной записи или способом «красного сторно».

*Корректурный способ* – применяется для исправления ошибок в учетных регистрах, если они выявлены в течение отчетного периода до подведения итогов учетного регистра. Неправильно записанные суммы или текст аккуратно зачеркиваются одной горизонтальной чертой так, чтобы можно было их прочитать. Правильная сумма или нужный текст записываются сверху, справа или слева и подтверждаются записью «Исправлено», подписями соответствующих лиц и датой.

*Способ дополнительной записи* – используется в случае заниженной суммы операции при правильной корреспонденции счетов. Для увеличения суммы делается дополнительная запись с той же корреспонденцией счетов на разницу между правильной и уже записанной суммой. Для обоснования такой проводки выписывается справка бухгалтерии, подписанная бухгалтером и ответственным лицом, со ссылкой на первую запись.

*Способ «красного сторно»* - используется в следующих случаях:

1. При неправильной корреспонденции счетов и верной сумме операции.
2. Правильной корреспонденции счетов, но завышенной сумме операции.
3. Для корректировки некоторых учетных данных.

Порядок организации документооборота

*Документооборотом* называется движение первичных документов в бухгалтерском учете, которое начинается с создания или получения первичных документов от других организаций, после чего производится принятие их к учету, обработка и последующая передача в архив. Особенности документооборота в условиях автоматизации учета определены нормативными документами.

Документооборот регламентируется графиком. *График документооборота* представляет собой схему или перечень работ по созданию, проверке и обработке документов. В графике документооборота определяются подразделения организации и круг лиц, ответственные за оформление документов, указывается взаимосвязь всех работ и сроки их выполнения. Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя организации.

График должен устанавливать в организации рациональный документооборот, то есть предусматривать оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определять минимальный срок его нахождения в подразделении. График документооборота должен способствовать улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухгалтерского учета, повышению уровня механизации и автоматизации учетных работ.

Работники организации (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического и финансового отделов, отделов труда и заработной платы, отдела снабжения, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке из графика перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подраз-

деления организации, в которые представляются указанные документы.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, за своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухгалтерском учете и отчетности, за достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие документы.

Главный бухгалтер осуществляет контроль за соблюдением исполнителями графика документооборота. Требования главного бухгалтера в части порядка оформления операций и представления в бухгалтерию или на вычислительные установки необходимых документов и сведений являются обязательными для всех подразделений и служб организации.

*Хранение документов бухгалтерского учета отражено в Законе 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:*

1. Первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного года.

2. Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

3. Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений.

Характеристика бухгалтерских документов представлена в табл. 2.1.

Таблица 2.1

Характеристика бухгалтерских документов

Классификационный признак	Виды бухгалтерских документов	Характеристика	Примеры
1	2	3	4
1. По назначению	Распорядительные	Документы, которые содержат распоряжение о выполнении хозяйственной операции. Их основное назначение – передача указаний руководящих работников непосредственным исполнителям.	Это приказы, распоряжения, записи о приеме и увольнении с работы, об отпуске.
	Оправдательные или исполнительные	Документы, оформляющие уже произведенные операции	Расчетные ведомости по заработной плате, накладные, акты, счета-фактуры и др.
	Документы бухгалтерского оформления	Документы, которые создаются бухгалтерией для подготовки учетных записей, а также для облегчения, сокращения и упрощения последних. Они предназначены для отражения бухгалтерских записей в учетных регистрах с целью ускорения учетного процесса. В этих документах нет распоряжения на проведение хозяйственной операции и нет подтверждения факта ее совершения.	Расчет суммы претензии по иску, расчет амортизации основных средств и нематериальных активов, расчеты товарных потерь, расчеты резервов и т.п. Сюда относят бухгалтерские справки, когда нужно закрыть счета, исправить ошибки и т.п.

1	2	3	4
	Комбинированные	Документы, которые сочетают признаки нескольких видов документов: распорядительных и оправдательных, оправдательных и бухгалтерского оформления и т.д. Они служат одновременно и распоряжением о выполнении операции, и оправданием ее выполнения, фиксируют операцию и в то же время содержат указания о порядке отражения ее на счетах	Приходные и расходные кассовые ордера, расчетно-платежные ведомости, авансовые отчеты подотчетных лиц, объявления на взнос наличных денежных средств на расчетные счета и т.д.
2. По содержанию	Первичные	Документы, которые отражают все хозяйственные операции непосредственно в момент их совершения. Они являются первым формальным доказательством того, что данные операции действительно выполнены	Документы об отгрузке продукции покупателям, документы о поступлении материалов на склад и отпуске их в производство и др.
	Сводные	Документы, составляемые на основании первичных документов путем их группировки, систематизации. Они являются сводкой первичных документов и служат для объединения данных первичных документов.	Авансовый отчет, ведомости распределения цеховых и общезаводских расходов, бухгалтерская отчетность, отчеты о движении материальных ценностей по складу
3. По способу отражения хозяйственных операций	Разовые	Документы, которые отражают одну или одновременно несколько хозяйственных операций. Составляются в один прием. Их отличительная черта – сразу же после составления они передаются в бухгалтерию и могут служить основанием для бухгалтерских записей	Приходный ордер по материалам, калькуляции, накладные, приемо-сдаточные акты, кассовые ордера, денежные чеки
	Накопительные	Документы, используемые для оформления однородных операций, совершаемых в организации в разное время. Составляются с целью уменьшения числа выписываемых документов по операциям, которые производятся многократно в течение короткого времени	Месячные наряды на работу, лимитно-заборные карты на отпуск материалов, лицевые счета по заработной плате, табель учета рабочего времени
4. По месту оставления и обращения	Внутренние	Это документы, которые составляются внутри организации. Они не выходят за пределы организации	Расчетно-платежные ведомости, приходные и расходные кассовые ордера
	Внешние	Это документы, которые составляются вне организации и которыми оформляются операции, осуществляемые между организациями	Чеки, платежные поручения

Особое место в организации занимает инвентаризация. Инвентаризация – это проверка соответствия фактического наличия имущества и финансовых обязательств данным бухгалтерского учета. При этом под финансовыми обязательствами понимают кредиторскую



задолженность, кредит банка, займы и резервы.

Цели проведения инвентаризации:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

В соответствии с Федеральным законом РФ № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете») и Типовыми методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина РФ от 13 июня 1995г. № 49) периодическое проведение инвентаризации обязательно. При этом проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имущества и финансовых обязательств организации.

*Инвентаризация активов и обязательств в соответствии с Законом о бухгалтерском учете:*

1. Активы и обязательства подлежат инвентаризации.
2. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.
3. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.
4. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация.

*Объекты, подлежащие инвентаризации*

Согласно п.1.2 и п.1.3 Типовых методических указаний инвентаризации подлежат:

I. Имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств:

- Денежные средства.
- Прочие финансовые активы.
- Кредиторская задолженность.
- Кредиты банков.
- Займы.
- Резервы.
- Другие виды имущества и финансовых обязательств, числящихся на балансе организации.

- Основные средства.
- Нематериальные активы.
- Производственные запасы.
- Готовая продукция.
- Товары.
- Прочие запасы.
- Финансовые вложения.

II. Производственные запасы и другие виды имущества, не числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки и т.п.), а также имущество, по каким-либо причинам не учтенное.

*Особенности проведения инвентаризации отдельных видов материальных ценностей:*

1 - по материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной упаковке, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов (п.2.7);

2 – при инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают, и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи (п. 2.7);

3 – на имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи (п. 2.11).

Имущество осматривают в месте его нахождения отдельно по каждому материально ответственному лицу.

Фактическое наличие имущества определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера (п. 2.7). Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку в установленные сроки фактического наличия имущества (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

Инвентаризация незавершенного производства

При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- 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.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно - монтажным работам - с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включаются, а по ним составляются отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья (в соответствующих отраслях промышленности), в описях, а также в сличительных ведомостях приводятся два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

По незавершенному капитальному строительству в описях указывается наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т.п.

При этом проверяется:

- а) не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудования, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;

б) состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов.

По этим объектам, в частности, необходимо выявить причины и основание для их консервации.

На законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами, составляются особые описи. Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

На прекращенные строительством объекты, а также на проектно - изыскательские работы по неосуществленному строительству составляются описи, в которых приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, сметно - финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

#### Пересортица

Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно - материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, когда при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в организациях на издержки обращения и производства, а в бюджетных организациях - на уменьшение финансирования (фондов).

На разницу в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией (приложение 5).

#### Инвентаризационная комиссия

Для проведения инвентаризации создается *постоянно действующая комиссия* (п. 2.2 Методических указаний). При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств во всех подразделениях организации и по всем объектам учета (материально ответственным лицам, видам подлежащих инвентаризации обязательств и т.п.) создаются *рабочие инвентаризационные комиссии*. При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее (п. 2.2 Методических указаний).

Персональный состав постоянно действующих и рабочих комиссий утверждает руководитель организации (п. 2.3).

*Условия недействительности результатов инвентаризации:*

1. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными (п.2.3).
2. Отсутствие при проверке фактического наличия имущества материально ответственных лиц (п. 2.8).

*Процедуры до начала инвентаризации*

1. До начала проверки инвентаризационной комиссии надлежит получить все имеющиеся приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на «...» (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

2. Материально ответственные лица дают *расписки* о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы в комиссию и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества (п. 2.4)

*Составление инвентаризационных описей*

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи *не менее чем в двух экземплярах* (п. 2.5). Примерные формы описей и актов приведены в приложениях к Методическим указаниям.

*Рассмотрим основные моменты при составлении инвентаризационной описи.*

1. В инвентаризационной описи либо в качестве неотъемлемого приложения к ней должны присутствовать расписки материально ответственных лиц о сдаче ими всех имеющихся на начало инвентаризации документов, относящихся к движению инвентаризируемого имущества, в бухгалтерию.

2. Описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом, в последнем случае они заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток (п. 2.9).

3. Наименования ценностей и объектов указывают в описях по номенклатуре, а их количество – в единицах измерения, принятых в учете.

4. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

5. На последних страницах описи незаполненные строки прочеркиваются, оставлять их незаполненными не допускается. Кроме того, на последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

6. Если инвентаризационная опись (акт) составляется на нескольких страницах, то они должны быть пронумерованы и скреплены таким образом, чтобы исключить возможность замены одной или нескольких из них. В акте осуществляется сплошная нумерация позиций имущества, а в конце акта указывается, что проинвентаризованы материальные ценности (или иное имущество) порядковых номеров ... общим количеством... единиц на общую сумму ... рублей (прописью). Такая запись позволяет исключить возможность внесения в составленный документ несанкционированных изменений после его подписания членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

7. Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.). Их инвентаризация должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в дан-

ном помещении.

8. При хранении товарно-материальных ценностей, за сохранность которых отвечает одно материально ответственное лицо в разных изолированных помещениях, инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. *После проверки вход в помещение не допускается* (например, опломбируется) и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем обязательного их пересчета, перевешивания или перемеривания. Не допускается вносить в описи данные об остатках ценностей со слов или по данным учета без проверки их фактического наличия.

9. Товарно-материальные ценности, поступающие во время проведения инвентаризации, принимаются материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуются по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Такие ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации».

10. При длительной проверке в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицам в присутствии членов комиссии (п.3.19).

Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации».

11. Инвентаризация товарно-материальных ценностей, отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся не складах других организаций, заключается в проверке обоснованности числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета..

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути, товары отгруженные и др.), могут оставаться только суммы, подтвержденные документами оформленными надлежащим образом:

- *по находящимся в пути* – расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами;
- *по отгруженным* – копиями предъявленных покупателем документов (платежных поручений, векселей и т.д.);
- *по просроченным оплатой документам* – с обязательным подтверждением учреждением банка;
- *по находящимся на складах сторонних организаций* – сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

12. Согласно п.2.10 Методических указаний *описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица*. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких – либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц, принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества.

#### 8.6. Оформление результатов инвентаризации

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в соответствии п. 18 Положения о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации.

1. Убыль ценностей в пределах норм, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения у организации или на уменьшение финансирования

(фондов) у бюджетной организации.

2. Недостача материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц.

Следует иметь в виду, что нормы естественной убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.

3. В соответствии с п. 5.1. Методических указаний убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. О допущенной пересортице материально ответственные лица представляют подробные объяснения инвентаризационной комиссии.

В том случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же выявлена недостача ценностей, то нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача. При отсутствии норм убыль рассматривается как недостача сверх норм.

Если конкретные виновники пересортицы не установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи сверх норм убыли и списываются в коммерческих организациях на финансовый результат (в дебет счета «Прибыли и убытки»), а в бюджетных организациях – на уменьшение финансирования (фондов). При этом отсутствие конкретных виновников обязательно должно быть подтверждено соответствующими документами, выданными правоохранительными органами (например, справкой органов внутренних дел о прекращении следствия ввиду невозможности установления виновных лиц) или решением суда.

Кроме того, следует обратить внимание, что согласно п.5.3 Методических указаний взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

4. Если по имуществу выявлены отклонения от учетных данных, то в соответствии с п. 4.1 Методических указаний должны быть составлены сличительные ведомости. В них отражаются результаты инвентаризации, то есть расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

5. Если в излишке оказались ценности, которые в бухгалтерском учете данной организации не числились, то их стоимость должна быть указана по рыночным ценам.

6. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

7. На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляются отдельные сличительные ведомости.

8. В документах, представляемых для оформления списания недостачи ценностей и порчи сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.). Такие решения могут быть получены как до, так и после или во время инвентаризации.

9. По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности ее проведения, по результатам которых оформляется акт (Приложение 3 к Методическим указаниям).

Проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

1. Передача имущества в аренду, его выкуп или продажа, а также преобразование при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия

2. Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года.

3. При смене материально-ответственных лиц (МОЛ).
4. При установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей.
5. При установлении фактов краж, ограблений.
6. В случаях стихийных бедствий, пожаров, аварий или других чрезвычайных ситуаций.

7. При ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств устанавливается руководителем организации. При этом инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, библиотечных фондов – один раз в пять лет, денежных средств и документов – не менее одного раза в месяц, расчетов с банками (по расчетному, валютному и другим счетам, кредитам) – по мере получения выписок банка ( по переданным в банк на инкассо расчетным документам – на первое число каждого месяца).

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Состав инвентаризационной комиссии утверждает руководитель организации. В нее могут входить представители администрации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники, представители внутреннего аудита). Отсутствие хотя бы одного члена комиссии служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

До начала инвентаризации инвентаризационная комиссия получает последние приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств, которые визирует председатель инвентаризационной комиссии. МОЛ дают расписки о том, что к началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее, чем в двух экземплярах. Фактическое наличие имущества определяют путем обязательного подсчета, обмера, взвешивания при обязательном участии МОЛ. Инвентаризационные описи должны заполняться с использованием средств вычислительной техники или ручным способом. Исправления в них должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и МОЛ. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и МОЛ. В конце описи МОЛ дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии. Если инвентаризация проводится в течение нескольких дней, то помещения должны быть опечатаны. Если при инвентаризации выявлены отклонения от учетных данных, то составляются сличительные ведомости.

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета учитываются следующим образом:

1. Имущество, оказавшееся в излишке, приходится на финансовые результаты у организации или увеличение финансирования у бюджетной организации.
2. Убыль ценностей в пределах норм, утвержденных законодательством, списывается на издержки производства и обращения у организации или на уменьшение финансирования у бюджетной организации. Убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. Взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении ТМЦ одного и того же наименования и в тождественных количествах.
3. Недостачи ТМЦ и денежных средств, а также порча сверх норм убыли относятся на виновных лиц. Если виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказа-

но судом, убытки от недостат и порчи списываются на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации – на уменьшение финансирования.

Окончательное решение представляется после поведения инвентаризации руководителю. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете того месяца, в котором была она завершена, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете.

Следующий элемент метода бухгалтерского учета – это оценка. Оценка представляет собой способ выражения в денежном измерении имущества и источников средств организации. В основе оценки имущества лежат реальные затраты, что имеет большое значение для построения всей системы бухгалтерского учета. В целях сопоставимости оценка имущества и его источников для отражения в балансе должна проводиться единообразно, что достигается соблюдением установленных положений и правил оценки. Например, основные средства в балансе отражаются по остаточной стоимости, а последняя зависит от способа начисления амортизации. Аналогично стоимостная оценка материалов будет зависеть от применяемых способов их списания в производство.

Калькуляция, как элемент метода бухгалтерского учета, – это исчисление в денежном выражении себестоимости произведенной единицы продукции или выполненных работ по установленной номенклатуре затрат. При помощи калькуляции определяется себестоимость самых различных средств: готовых изделий, заготовленных предметов труда, реализованной продукции. Для определения себестоимости всех этих ценностей необходимо подсчитать правильно все затраты организации в процессе снабжения, производства и реализации. Поэтому бухгалтерский учет затрат и калькуляция себестоимости продукции неразрывно связаны между собой.

Счет – это способ экономической группировки, который позволяет систематизировать, накапливать текущую информацию о состоянии имущества и источников средств, а также хозяйственных операциях. Потребность в счетах вызвана тем, что сведения в документах дают лишь разрозненную характеристику учетных объектов. Для общего представления об объектах эти сведения необходимо сгруппировать и суммировать. Такую функцию в бухгалтерском учете выполняет система счетов.

Отражение хозяйственной операции в системе счетов бухгалтерского учета осуществляется при помощи двойной записи. Двойная запись – это способ регистрации хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета. При этом каждая операция записывается в двух счетах в равных суммах. Например, отражая операцию покупки материалов взаимовыязывают, показатели поступления материалов и расходования денежных средств, уплаченных поставщику; начисляя заработную плату, показывают увеличение затрат на производство и возникновение кредиторской задолженности перед персоналом; проводя дооценку основных средств, показывают увеличение добавочного капитала и стоимости основных средств.

Бухгалтерский баланс – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке на определенную дату. Средства организации отражаются в балансе в активе, а источники – в пассиве. Все вложенные в дело средства должны быть в сумме равны их источникам – это важнейший принцип экономики: нельзя истратить деньги, не имея их в наличности или в безналичном расчете.

*Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н* внесены изменения в формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, а также во все Приложения к ним, которые применяются с отчетности за 2011 г.

*Комплект годовой бухгалтерской отчетности* состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о финансовых результатах;
- приложений к ним (отчета об изменениях капитала, отчета о движении денежных средств, отчета о целевом использовании средств, пояснений)

*Отчет(о целевом использовании средств)* должен представляться общественными организациями (объединениями), не осуществляющими предпринимательской деятельности и



не имеющими кроме выбывшего имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

*Для организаций - субъектов малого предпринимательства установлена упрощенная форма отчетности.* Они формируют бухгалтерскую отчетность из бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, в которые включают показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям). В приложениях к ним приводят только наиболее важную информацию, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации (п. 6 Приказа).

*Коды показателей.* В годовых отчетах, представляемых в органы государственной статистики и другие органы исполнительной власти, в формах после графы "Наименование показателя" организация вводит графу "Код", где указывает установленные коды показателей. Перечень кодов приведен в Приложении N 4 к Приказу N 66н.

*Динамика показателей.* Баланс отражает информацию в динамике трех последовательных лет: на отчетную дату отчетного периода, на конец предыдущего года и на конец года, предшествующего предыдущему. Правилами составления бухгалтерской отчетности диктуются требования об отражении по каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности данных как минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному (п. 10 ПБУ 4/99). Такая же периодичность введена в форму отчета об изменении капитала и некоторые части пояснений.

*Пояснения к бухгалтерской отчетности.* Все, что нужно раскрывать в бухгалтерской отчетности дополнительно, надо указывать в отдельном документе - в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

В балансе и отчете о прибылях и убытках перед показателями статей имеется графа "Пояснения" для ссылок. Текст пояснений должен иметь нумерацию и на его разделы необходимо дать ссылку рядом с соответствующей статьей бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, к которым приводится расшифровка.

Каждый раздел пояснений предполагает подробную детализацию. Например, для отражения расшифровок по основным средствам (раздел 2 пояснений), предложены такие подразделы:

- 2.1 "Наличие и движение основных средств";
- 2.2 "Незавершенные капитальные вложения";
- 2.3 "Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации";
- 2.4 "Иное использование основных средств".

Такая детализация пояснений условна, фактически расшифровок может быть и больше, и меньше. Необходимо обращаться к тексту последнего раздела всех существующих ПБУ "Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности" и строго выполнять их требования. Не стоит руководствоваться только образцом, приведенным в Приложении N 3, т.к. все требования ПБУ разработчикам данных рекомендаций выполнить в табличной форме было невозможно.

*Уровень существенности.* Одним из важных требований при составлении бухгалтерской отчетности является соблюдение принципа существенности данных, которые организация обязана отразить в отчетности обособленно. Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно, в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (п. 11 ПБУ 4/99).

В действующем порядке составления бухгалтерской отчетности закреплено правило, что считать существенным: сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее пяти процентов.

Обратимся к нормам, регулирующим аудиторскую деятельность. В них достаточно точно выражена суть принципа существенности. Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях, а также составляющих капитала

считается существенной, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности (п. п. 3, 4 Стандарта N 4, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 N 696). При этом рекомендовано учитывать как значение (количество), так и характер (качество) оцениваемого объекта.

Общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности в соответствии с Законом «О бухгалтерском учете»

1. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

2. Экономический субъект составляет годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность, если иное не установлено другими федеральными законами, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

3. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год.

4. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется экономическим субъектом в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

5. Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года.

6. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна включать показатели деятельности всех подразделений экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

7. Бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется в валюте Российской Федерации.

8. Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

9. Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами.

10. В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

11. В отношении бухгалтерской (финансовой) отчетности не может быть установлен режим коммерческой тайны.

12. Правовое регулирование консолидированной финансовой отчетности осуществляется в соответствии с настоящим Федеральным законом, если иное не установлено иными федеральными законами.

*Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности:*

1. Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных Федеральным законом и иными федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

2. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных настоящим Федеральным законом, устанавливается федеральными стандартами.

3. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

4. Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 года N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)".

*Отчетный период, отчетная дата:*

1. Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

2. Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно, если иное не предусмотрено Федеральным законом и (или) федеральными стандартами.

3. В случае, если государственная регистрация экономического субъекта, за исключением кредитной организации, произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является, если иное не установлено экономическим субъектом, период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

4. Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

5. Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

6. Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица

*Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности*

Исправление ошибок в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации регулируется приказом Минфина №63н от 28.06.2010г, ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности».

Неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (ошибка) может быть обусловлено, в частности:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету;
- неправильным применением учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Не являются ошибками неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (неотражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Ошибка признается существенной, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за один и тот же отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности, составленной за этот отчетный период. Существенность ошибки организация определяет самостоятельно, исходя как из величины, так и характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.

Выявленные ошибки и их последствия классифицируются следующим образом (табл. 2.2):

## Классификация ошибок

Ошибки	Дата исправления
Ошибка отчетного года, выявленная до окончания этого года (п.5 ПБУ 22/10)	исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка.
Ошибка отчетного года, выявленная после окончания этого года, но до даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год (п.6 ПБУ 22/10)	исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета за декабрь отчетного года (года, за который составляется годовая бухгалтерская отчетность).
Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год, но до даты представления такой отчетности акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п. (п.7 ПБУ 22/10)	исправляется в порядке, установленном пунктом 6 Положения ПБУ 22/10. Если указанная бухгалтерская отчетность была представлена каким-либо иным пользователем, то она подлежит замене на отчетность, в которой выявленная существенная ошибка исправлена (пересмотренная бухгалтерская отчетность).
Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после представления бухгалтерской отчетности за этот год акционерам акционерного общества, участникам общества с ограниченной ответственностью, органу государственной власти, органу местного самоуправления или иному органу, уполномоченному осуществлять права собственника, и т.п., но до даты утверждения такой отчетности в установленном законодательством РФ порядке (п.8 ПБУ 22/10)	исправляется в порядке, установленном пунктом 6 ПБУ 22/10. При этом в пересмотренной бухгалтерской отчетности раскрывается информация о том, что данная бухгалтерская отчетность заменяет первоначально представленную бухгалтерскую отчетность, а также об основаниях составления пересмотренной бухгалтерской отчетности. Пересмотренная бухгалтерская отчетность представляется во все адреса, в которые была представлена первоначальная бухгалтерская отчетность.

Существенная ошибка предшествующего отчетного года, выявленная после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, *исправляется:*

1) записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в текущем отчетном периоде. При этом корреспондирующим счетом в записях является счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка);

2) путем пересчета сравнительных показателей бухгалтерской отчетности за отчетные периоды, отраженные в бухгалтерской отчетности организации за текущий отчетный год, за исключением случаев, когда невозможно установить связь этой ошибки с конкретным периодом либо невозможно определить влияние этой ошибки накопительным итогом в отношении всех предшествующих отчетных периодов.

Пересчет сравнительных показателей бухгалтерской отчетности осуществляется путем исправления показателей бухгалтерской отчетности, как если бы ошибка предшествующего отчетного периода никогда не была допущена (ретроспективный пересчет).

Ретроспективный пересчет производится в отношении сравнительных показателей

начиная с того предшествующего отчетного периода, представленного в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год, в котором была допущена соответствующая ошибка.

Субъекты малого предпринимательства, за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг, вправе исправлять существенную ошибку предшествующего отчетного года, выявленную после утверждения бухгалтерской отчетности за этот год, в порядке, установленном пунктом 14 ПБУ 22/10 без ретроспективного пересчета.

Ситуации исправления существенной ошибки представлены в табл. 2.3.

Таблица 2.3

Исправление существенной ошибки

Ошибки	Дата исправления
В случае исправления существенной ошибки предшествующего отчетного года, выявленной после утверждения бухгалтерской отчетности (п.10 ПБУ 22/10)	утвержденная бухгалтерская отчетность за предшествующие отчетные периоды не подлежит пересмотру, замене и повторному представлению пользователям бухгалтерской отчетности.
В случае если существенная ошибка была допущена до начала самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности за текущий отчетный год предшествующих отчетных периодов (п.11 ПБУ 22/10)	корректировке подлежат вступительные сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из представленных отчетных периодов.
В случае если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, <i>невозможно</i> (п.12 ПБУ 22/10) Влияние существенной ошибки на предшествующий отчетный период <i>определить невозможно, если</i> требуются сложные и (или) многочисленные расчеты, при выполнении которых невозможно выделить информацию, свидетельствующую об обстоятельствах, существовавших на дату совершения ошибки, либо необходимо использовать информацию, полученную после даты утверждения бухгалтерской отчетности за такой предшествующий отчетный период. (п.13 ПБУ 22/10)	организация должна скорректировать вступительное сальдо по соответствующим статьям активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен
Ошибка предшествующего отчетного года, не являющаяся существенной, выявленная после даты подписания бухгалтерской отчетности за этот год (п.14 ПБУ 22/10)	исправляется записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка. Прибыль или убыток, возникшие в результате исправления указанной ошибки, отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода.

**Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности**

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности организация обязана раскрывать следующую информацию в отношении существенных ошибок предшествующих отчетных периодов, исправленных в отчетном периоде:

- 1) характер ошибки;
- 2) сумму корректировки по каждой статье бухгалтерской отчетности - по каждому предшествующему отчетному периоду в той степени, в которой это практически осуществимо;
- 3) сумму корректировки по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию);
- 4) сумму корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если определить влияние существенной ошибки на один или более предшествующих отчетных периодов, представленных в бухгалтерской отчетности, невозможно, то в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрываются причины этого, а также приводится описание способа отражения исправления существенной ошибки в бухгалтерской отчетности организации и указывается период, начиная с которого внесены исправления.

## **2.4. Принципы бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет базируется на определенных принципах (наборе понятий и соглашениях), которые обеспечивают достаточно однозначное понимание и восприятие информации как лицами, участвующими в ее подготовке, так и теми, кто использует данную информацию. Принципы официально включены в нормативный документ – Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008). Они носят общий характер и являются основой построения концепции бухгалтерского учета. Используемые в международной и российской практике учета принципы можно разделить на две группы:

– 1 группа принципов – базовые принципы, предполагающие определенные условия, создаваемые хозяйствующим субъектом при постановке бухгалтерского учета, которые не должны меняться. Их называют допущениями.

– 2 группа принципов – это основные принципы, означающие, что будут соблюдаться принятые правила организации и ведения бухгалтерского учета. Их принято называть требованиями.

Рассмотрим содержание этих допущений.

### **1. Допущение имущественной обособленности.**

Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций. Иными словами, собственность фирмы не есть собственность ее хозяина, а собственность хозяина не есть собственность организации. Бухгалтерский учет ведется в рамках каждой хозяйственной единицы независимо от других хозяйственных единиц и личных средств владельцев организации. Например, если акционер получил в качестве дивидендов денежную сумму в размере 1000 руб., то факт уменьшения средств в кассе будет отражен в бухгалтерских записях организации. Однако на какие цели были затем израсходованы полученные акционером средства для организации безразлично.

### **2. Допущение непрерывности деятельности организации.**

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. В бухгалтерском учете всегда предполагается, что организация будет существовать бесконечно долго. Это обстоятельство позволяет манипулировать данными исходя из сложившейся стоимости имеющихся средств, не требует ежемесячной их переоценки и приведения к рыночной стоимости. Только в том случае, если организация закрывается, такая оценка оказывается необ-

ходимой. В международной практике этот принцип называется принципом работающего предприятия.

### 3. Допущение последовательности учетной политики.

Принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного периода к другому, т.е. однажды выбранные руководством учетные приемы должны последовательно применяться из года в год. В международной практике этот принцип определяется как принцип неизменности или постоянства. Существует множество форм и методов ведения бухгалтерского учета. Исходя из специфики предприятия, каждое из них выбирает себе наиболее подходящую форму, обеспечивающую полный набор данных для управления. В течение одного учетного периода нельзя пользоваться несколькими формами и методами учета, т.к. пропадает сопоставимость данных, их накопления и сравнимости.

### 4. Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности (принцип начисления)

Факты хозяйственной деятельности относятся к тому периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Это означает, что организации учитывают свои доходы тогда, когда продукция отгружается покупателю, а не тогда, когда на расчетный счет фирмы поступают денежные средства. Иначе говоря, момент реализации продукции совпадает с моментом ее отгрузки. Расходы также признаются по мере фактического использования оплачиваемых средств и услуг независимо от сроков платежа.

Следует выделить основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета и формированию учетной политики:

1. Требование полноты отражения бухгалтерской информации. Смысл данного требования сводится к тому, что учетная политика должна обеспечивать полноту отражения всех фактов хозяйственной деятельности в соответствии с законодательством РФ.

2. Требование своевременности отражения фактов хозяйственной деятельности. Между возникновением факта хозяйственной деятельности и моментом регистрации проходит определенное время, величина которого должна быть разумно минимальной (поступление материалов на склад и запись в карточке складского учета). При этом бухгалтеры обязаны фиксировать все хозяйственные операции, изменяющие состав средств и источников. Исполнение требования своевременности означает регистрацию данных о фактах хозяйственной деятельности в учете по мере поступления первичных документов, данные факты оформляющих.

3. Требование приоритета содержания над формой. Данное требование подразумевает, что факты хозяйственной деятельности в учете должны отражаться не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания этих фактов и условий хозяйствования. Например, организация приобретает карандаши, которых достаточно будет на год. Бухгалтер по окончании каждого месяца должен включать в текущие расходы месяца 1/12 суммы произведенных расходов. Но в данном случае затраты на учет будут больше стоимости учитываемых средств. Это не повлияет существенно на реальное значение финансовых результатов. Поэтому бухгалтер относит сразу всю сумму на текущие расходы того месяца, когда карандаши были приобретены.

4. Требование непротиворечивости или тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам на последний календарный день каждого месяца. Когда мы говорим о данных аналитического учета, то имеем в виду отдельных сотрудников (Иванов А.А., Петров В.В. и др.), различный ассортимент продукции (масло, сливки, кефир и т.п.), различные группы или виды материалов (цемент, песок, щебень и т.п.). Обобщение информации в бухгалтерском учете о сумме начисленной заработной плате, о сумме кредиторской задолженности перед поставщиками и т.д. называется синтетическим учетом.

4. Требование рациональности. Это требование означает, что затраты на ведение бухгалтерского учета не должны превышать пользы от применения его данных. Для того, чтобы бухгалтерские данные трансформировались в информацию, на основе которых можно

принимать управленческие решения, они должны быть понятны пользователям.

5. **Требование осмотрительности.** Данное требование предполагает большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов. Одним из конкретных проявлений данного требования является отражение прибыли в учете только после совершения хозяйственных операций, а убытка – с момента возникновения предположения о возможности его появления. Для покрытия убытков предусматривается создание резервов, например, резервов по сомнительным долгам, резервов под обесценение вложений в ценные бумаги и др. В соответствии с принципом осмотрительности, при наличии альтернативы бухгалтер выбирает такую сумму, которая менее оптимистична: оценочная стоимость передаваемого в качестве вклада в уставный капитал оборудования занижается, стоимость запасов материалов оценивается по наиболее низкой рыночной цене и т.п.

## 2.5. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

Реализация рассмотренных ранее принципов непосредственно связана с разработкой условий построения учетного процесса в организациях. Организация бухгалтерского учета в РФ предполагает:

1. Государственное регулирование бухгалтерского учета, осуществляемое Правительством РФ, Министерством финансов РФ и другими ведомствами. Оно заключается в разработке общих принципов организации и ведения бухгалтерского учета, состава, содержания отчетности организаций. Постоянно повышается роль и значение бухгалтерского учета в информационном обеспечении как внешних, так и внутренних пользователей в контроле за рациональным использованием ресурсов.

2. Аналитичность информации, позволяющей выявить влияние разных факторов на результаты деятельности организации (показатели прибыли, рентабельности, показатели использования основных и оборотных средств и т.д.).

3. Динамичность организации бухгалтерского учета, которая делает его гибким и приспособленным к резко меняющимся условиям работы. Она направлена на совершенствование как методов, так и техники ведения учета, а также организации труда работников бухгалтерского учета.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из четырех уровней, на каждом из которых регулирование осуществляется наделенными соответствующими полномочиями субъектами управления.

Регулирование бухгалтерского учета осуществляется в соответствии со следующими принципами (*Закон №402-ФЗ*):

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;

4) применения международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.



1. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся (Закон №402-ФЗ):

- 1) федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из четырех уровней, на каждом из которых регулирование осуществляется наделенными соответствующими полномочиями субъектами управления.

*Первый уровень* системы составляют законодательные акты, которые принимаются Государственной Думой, указы Президента РФ и постановления Правительства, регламентирующие прямо или косвенно постановку бухгалтерского учета в организации.

Главным актом первого уровня системы является *Федеральный закон “О бухгалтерском учете” от 06 декабря 2011 года N 402-ФЗ*, устанавливающий единые правовые и методические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ.

К данному уровню системы относятся и *федеральные стандарты*

*Федеральные стандарты* независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

- 1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;
- 2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- 3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;
- 4) требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- 5) план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;
- 6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;
- 7) условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- 8) состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- 9) состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- 10) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов МП.

*Федеральные стандарты* могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету (включая учетную политику, план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения) организаций бюджетной сферы, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

*Второй уровень* системы составляют отраслевые стандарты. *Отраслевые стандарты* устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности

*Третий уровень* системы составляют *рекомендации в области бухгалтерского учета* принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов,

уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета.

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Рекомендации в области бухгалтерского учета могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

*Четвертый уровень* системы составляют *стандарты экономического субъекта* предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета.

Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

Стандарты экономического субъекта применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

#### *Взаимосвязь стандартов*

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить Федеральному закону.

Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам.

Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Федеральные и отраслевые стандарты, а также программа разработки федеральных стандартов утверждаются нормативными правовыми актами в установленном порядке с учетом положений настоящего Федерального закона.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено этими стандартами.

#### *Субъекты Регулирования Бухгалтерского Учета*

В Законе №402-ФЗ установлены следующие субъекты:

1. Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк Российской Федерации.

2. Регулирование бухгалтерского учета в Российской Федерации могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее - субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета

1. *Уполномоченный федеральный орган*::

1) утверждает программу разработки федеральных стандартов в порядке, установленном настоящим Федеральным законом;

- 2) утверждает федеральные стандарты и в пределах его компетенции отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;
- 3) организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 4) утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 5) участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;
- 6) представляет Российскую Федерацию в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- 7) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами.

*2. Центральный банк Российской Федерации в пределах его компетенции:*

- 1) утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;
- 2) участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов;
- 3) участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;
- 4) участвует совместно с уполномоченным федеральным [органом](#) в установленном порядке в разработке международных стандартов;
- 5) осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим Федеральным законом и иными федеральными законами.

*Функции субъекта негосударственного регулирования бухгалтерского учета.*

*Субъект негосударственного регулирования бухгалтерского учета:*

- 1) разрабатывает проекты федеральных стандартов, проводит публичное обсуждение этих проектов и представляет их в уполномоченный федеральный орган;
- 2) участвует в подготовке программы разработки федеральных стандартов;
- 3) участвует в экспертизе проектов стандартов бухгалтерского учета;
- 4) обеспечивает соответствие проекта федерального стандарта международному стандарту, на основе которого разработан проект федерального стандарта;
- 5) разрабатывает и принимает рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 6) разрабатывает предложения по совершенствованию стандартов бухгалтерского учета;
- 7) участвует в разработке международных стандартов.

*Совет по стандартам бухгалтерского учета*

1. Для проведения экспертизы проектов федеральных стандартов при уполномоченном федеральном органе создается совет по стандартам бухгалтерского учета.

2. Совет по стандартам бухгалтерского учета проводит экспертизу проектов федеральных стандартов на предмет:

- 1) соответствия законодательству Российской Федерации о бухгалтерском учете;
- 2) соответствия потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- 3) обеспечения единства системы требований к бухгалтерскому учету;
- 4) обеспечения условий для единообразного применения федеральных стандартов.

3. Органы государственного регулирования бухгалтерского учета в соответствующей сфере экономической деятельности вправе направлять проекты отраслевых стандартов, поступившие им для утверждения либо ими разработанные, в совет по стандартам бухгалтерского учета для проведения экспертизы таких проектов.

4. Экспертиза проектов отраслевых стандартов проводится в порядке, установленном для экспертизы проектов федеральных стандартов.

5. В состав совета по стандартам бухгалтерского учета входят:

- 1) 10 представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета и научной общественности, из которых не менее трех членов подлежат ротации один раз в три года;

2) пять представителей органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

6. Состав совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается руководителем уполномоченного федерального органа. Предложения о кандидатах в члены совета по стандартам бухгалтерского учета, за исключением представителей уполномоченного федерального органа, вносятся в уполномоченный федеральный орган субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета, Центральным банком Российской Федерации, научными организациями и высшими учебными заведениями.

7. Кандидаты в члены совета по стандартам бухгалтерского учета должны иметь высшее профессиональное образование, безупречную деловую (профессиональную) репутацию и опыт профессиональной деятельности в сфере финансов, бухгалтерского учета или аудита.

8. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета избирается на первом заседании совета из представителей субъектов негосударственного регулирования бухгалтерского учета, входящих в его состав. Председатель совета по стандартам бухгалтерского учета имеет не менее двух заместителей.

9. Секретарем совета по стандартам бухгалтерского учета является представитель уполномоченного федерального органа из числа членов совета.

10. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета созываются его председателем, а при отсутствии председателя уполномоченным на то заместителем председателя по мере необходимости, но не реже одного раза в три месяца. Заседание считается правомочным, если на нем присутствуют не менее двух третей членов совета по стандартам бухгалтерского учета.

11. Решения совета по стандартам бухгалтерского учета принимаются простым большинством голосов членов совета, участвующих в его заседании.

12. Заседания совета по стандартам бухгалтерского учета являются открытыми.

13. Информация о деятельности совета по стандартам бухгалтерского учета должна быть открытой и общедоступной.

14. Положение о совете по стандартам бухгалтерского учета утверждается уполномоченным федеральным органом. Регламент совета по стандартам бухгалтерского учета утверждается этим советом самостоятельно на первом заседании. В табл. 2.4. представлены основные нормативные документы в области бухгалтерского учета.

Таблица 2.4

Нормативные документы в области бухгалтерского учета

Нормативный документ	Номер	Дата	Название
<i>Первый уровень – федеральные стандарты</i>			
1. Федеральный закон РФ	402-ФЗ	06.12.2011	Закон о бухгалтерском учете
2. Приказ МФ	94н	31.10.2000	План счетов бухгалтерского учета (ред.08.11.10 №142н)
3. Приказ МФ	34н	29.07.98	Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (ред.24.12.10 №186н)
<i>Положения по бухгалтерскому учету:</i>			
1. Приказ МФ	106н	06.10.08	(ПБУ 1/08)Учетная политика организации (ред. 27.04.12 №55н)
2. Приказ МФ	35н	23.04.09	(ПБУ2/08)Учет договоров строительного подряда (ред. 27.04.12 №55н)
3. Приказ МФ	154н	27.11.06	(ПБУ3/06)Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте (ред.24.12.10 № 186н)

Нормативный документ	Номер	Дата	Название
4. Приказ МФ	43н	06.07.99	(ПБУ 4/99)Бухгалтерская отчетность организации( ред.08.11.10 №142н)
5. Приказ МФ	44н	09.06.01	(ПБУ5/01)Учет МПЗ (ред. 25.10.10 №132н)
6. Приказ МФ	26н	30.03.01	(ПБУ 6/01)Учет основных средств (ред. 24.12.10 № 186н )
7. Приказ МФ	56н	25.11.98	(ПБУ 7/98)События после отчетной даты (ред.20.12.07 №143н)
8. Приказ МФ	96н	28.11.01	(ПБУ 8/10) Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ред. 27.04.12 №55н)
9. Приказ МФ	32н	06.05.99	(ПБУ 9/99)Доходы организации (ред.27.04.12 №55н )
10. Приказ МФ	33н	06.05.99	(ПБУ 10/99)Расходы организации (ред.27.04.12 №55н)
11. Приказ МФ	48н	29.04.08	(ПБУ 11/08)Информация о связанных сторонах
12. Приказ МФ	11н	27.01.00	(ПБУ 12/00)Информация по сегментам
13.Приказ МФ	92н	16.10.00	(ПБУ 13/00)Учет государственной помощи (ред. 18.09.06 №115 н)
14.Приказ МФ	153н	27.12.07	(ПБУ 14/07)Учет нематериальных активов (ред.24.12.10 № 186н)
15. Приказ МФ	107н	0610.08	(ПБУ 15/08)Учет расходов по займам и кредитам (ред. 27.04.12 №55н)
16. Приказ МФ	66н	02.07.02	(ПБУ 16/02) Информация по прекращенной деятельности (ред. 18.11.10 №144н)
17. Приказ МФ РФ	115н	19.11.02	(ПБУ 17/02)Учет расходов на НИОКРиТР (ред. 18.09.06 №116н)
18. Приказ МФ РФ	114н	19.11.02	( ПБУ 18/02)Учет расчетов по налогу на прибыль(ред.24.12.10 № 186н)
19. Приказ МФ РФ	126н	10.12.02	(ПБУ 19/02)Учет финансовых вложений(ред. 27.04.12 №55н)
20. Приказ МФ РФ	105н	24.11.03	(ПБУ 20/03)Информация об участии в совместной деятельности (ред.18.06.06 №116н)
21. Приказ МФ РФ	106н	06.10.08	(ПБУ 21/08)Изменение оценочных значений (ред. 27.04.12 №55н)
22. Приказ МФ РФ	63н	28.06.10	(ПБУ 22/10) Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности (ред. 27.04.12 №55н)
23. Приказ МФ РФ	11н	02.02.11	(ПБУ 23/11) Отчет о движении денежных средств
24. . Приказ МФ РФ	125н	06.10.11	(ПБУ 24/11)Учет затрат на освоение природных ресурсов

Нормативный документ	Номер	Дата	Название
Второй уровень – отраслевые стандарты <i>Отраслевые стандарты</i> устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности			
Третий уровень - рекомендации в области бухгалтерского учета			
Приказ МФ	119н	28.12.01	Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов (ред.24.12.10 №186н)
Приказ МФ	91н	13.10.03	Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств (ред.24.12.10 №186н)
Приказ МФ	49	13.06.95	Типовые методические указания по инвентаризации имущества и обязательств (ред.08.11.10 №142н)
Приказ МФ РФ	66н	02.07.10	О формах бухгалтерской отчетности организаций (ред.04.12.12 №154н)
Четвертый уровень - стандарты экономического субъекта			

### Контрольные вопросы и тесты к разделу 2

1. Дайте нормативное определение бухгалтерского учета.
2. Охарактеризуйте варианты организации бухгалтерского учета в организации.
3. Назовите основные задачи бухгалтерского учета.
4. Перечислите требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.
5. Перечислите пользователей бухгалтерской информации.
6. Назовите обязанности главного бухгалтера.
7. Что такое предмет бухгалтерского учета.
8. Дайте характеристику хозяйственным средствам и источникам их образования.
9. Назовите основные элементы метода бухгалтерского учета.
10. Что такое документ и документирование.
11. Основные требования к заполнению бухгалтерских документов.
12. Назовите общие этапы движения бухгалтерских документов.
13. Охарактеризуйте бухгалтерские документы по различным признакам: по назначению, по содержанию, по способу отражения хозяйственных операций, по месту составления и обращения.
14. Что такое инвентаризация и цели ее проведения?
15. Назовите основные задачи инвентаризации.
16. Назовите случаи, когда проведение инвентаризации обязательно.
17. Раскройте сущность оценки и калькуляции.
18. Раскройте сущность двойной записи.
19. Дайте понятие бухгалтерского счета.
20. Назовите принципы бухгалтерского учета.
21. Какова система нормативного регулирования в РФ?
22. Дайте понятие учетной политики организации.

23. Какие факторы влияют на выбор учетной политики организации?
24. Назовите и раскройте основные элементы учетной политики организации.
25. Что означает изменение и дополнение в учетную политику организации.
26. В соответствии с какими законодательными актами организация формирует учетную политику.
27. Порядок исправления бухгалтерских записей.
28. Источники хозяйственных средств подразделяются:
  - А) основные, оборотные и привлеченные;
  - Б) заемные и привлеченные;
  - В) собственные и заемные.
29. Активы организации подразделяются:
  - А) основные средства и предметы обращения;
  - Б) внеоборотные и оборотные;
  - В) средства производства, средства обращения, отвлеченные средства.
30. Дебиторская задолженность – это оборотные активы сферы:
  - А) производства;
  - Б) обращения;
  - В) внепроизводственной.
31. В активе баланса в обобщенном виде представлены:
  - А) экономические ресурсы;
  - Б) источники;
  - В) хозяйственные процессы;
  - Г) результаты хозяйственной деятельности.
32. Пассив баланса – это группировка активов по:
  - А) источникам образования и назначению;
  - Б) степени закрепления;
  - В) назначению;
  - Г) по местам нахождения.
33. Проверка документов по существу – это проверка:
  - А) правильности подсчета итогов;
  - Б) правильности его оформления;
  - В) законности совершения операции;
  - Г) своевременности оформления.
34. Формальная проверка документов – это проверка:
  - А) полноты заполнения реквизитов;
  - Б) законности совершения операций;
  - В) правильности его оформления.
35. Инвентаризация основных средств проводится обязательно:
  - А) один раз в 5 лет;
  - Б) один раз в год;
  - В) один раз в три года.
36. Выданная сумма в под отчет на командировочные расходы означает, что:
  - А) возникла дебиторская задолженность подотчетного лица;
  - Б) возникла кредиторская задолженность подотчетного лица.
37. Начислена заработная плата персоналу – это:
  - А) возникновение дебиторской задолженности;
  - Б) возникновение кредиторской задолженности.
38. К оборотным средствам организации относят:
  - А) компьютерную технику;
  - Б) материалы на складе;
  - В) право автора на программный продукт.
39. Если в результате инвентаризации в коммерческой организации обнаружена

недостача; виновные лица не установлены, то она относится:

- А) на материально-ответственное лицо;
- Б) на себестоимость;
- В) на финансовые результаты.

40. Госпожа Вероника в январе 2006 г. согласилась купить автомобиль, который ей будет доставлен в марте 2006 г. И хотя маловероятно, что госпожа может передумать, тем не менее, такая возможность существует, поэтому продажу автомобиля в январе считать состоявшимся событием нельзя:

- А) консерватизм;
- Б) денежного измерения;
- В) существенности.

41. Компания имела на своем счете в банке 2 000 т.р., прочие средства составляют 24 000 т.р. Обязательства компании равны 10 000 т.р. Чему равен собственный капитал и о каком принципе идет речь:

- А) 16 000 т.р. и принцип сбалансированности;
- Б) 16 000 т.р. и принцип денежного измерения;
- В) 10 000 т.р. и принцип денежного измерения.

42. Овощной магазин имеет следующие средства: 100 килограмм апельсинов по 50 руб./кг, 20 килограмм яблок по 55 руб./кг, 200 руб. наличными. Можно ли определить общую сумму средств магазина? Назовите принцип бухгалтерского учета:

- А) сбалансированности;
- Б) периодичности;
- В) объективности;
- Г) денежного измерения.

43. На 31 декабря баланс организации равен 50 000 т.р. Если бы организация прекратила свое существование, нам было бы неизвестно, за какую сумму могли бы быть реализованы ее средства. Назовите принцип бухгалтерского учета:

- А) имущественной обособленности;
- Б) непрерывности;
- В) временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

44. У организации «АВС» украли автомобиль в первом квартале 2006 г. Руководство решило считать автомобиль безвозмездно пропавшим, если он не найдется в июле 2006 г. Однако уменьшение средств организации в результате пропажи автомобиля учитывают тогда, когда пропажа стала вполне возможным событием. Назовите принцип учета:

- А) существенности;
- Б) консерватизма;
- В) своевременности.

45. Организация «АВС» в мае 2006 г. произвела пищевую продукцию, в июне 2006 г. был получен заказ от ресторана, доставка ресторану была произведена в июле 2006 г. Ресторан рассчитался с «АВС» в августе 2006 г. Назовите принцип бухгалтерского учета:

- А) начисления (реализации);
- Б) соответствия;
- В) существенности.

46. Всякий раз, когда работники организации используют карандаши, происходит уменьшение их стоимости и уменьшение средств организации. Возникает вопрос, является ли возможным теоретически определить количество используемых карандашей и разумно ли это с практической стороны? Назовите принцип бухгалтерского учета:

- А) нет; существенности;
- Б) нет; непрерывности;
- В) нет; приоритет содержания над формой.

47. В январе 2006 г. организация заключила контракт с гражданином Петровым Е.П. на покраску дома. Работа произведена в феврале 2006 г., а с Петровым Е.П. рассчитались в



- марте 2006 г. Когда следует учесть выручку?: Назовите принцип бухгалтерского учета:
- А) соответствия;
  - Б) начисления;
  - В) себестоимости.
48. К собственным источникам относят:
- А) резервный капитал;
  - Б) нематериальные активы;
  - В) кредиты банка.
49. В тексте первичных документов (за исключением банковских и кассовых):
- А) исправления не допускаются;
  - Б) подчистки и неоговоренные исправления не допускаются;
  - В) исправления допускаются.
50. Под финансовым обязательством понимают:
- А) кредиторскую задолженность, кредиты и займы;
  - Б) кредиторскую задолженность и целевое финансирование;
  - В) кредиты банка и дебиторскую задолженность.
51. Определите выручку организации, если себестоимость продукции составляет 500 т.р., норматив рентабельности продукции 20%, ставка НДС 10%:
- А) 600 т.р.;
  - Б) 660 т.р.;
  - В) 700 т.р.
52. По назначению первичные документы делятся на:
- А) первичные и сводные;
  - Б) разовые и накопительные;
  - В) распорядительные, оправдательные, комбинированные и документы бухгалтерского оформления.

### 3. СИСТЕМА СЧЕТОВ И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

#### 3.1. Понятие о счетах бухгалтерского учета

Счета бухгалтерского учета являются, пожалуй, самым распространенным объектом учетной работы: на них отражаются все хозяйственные процессы; их данные подвергаются проверке и анализу, переносу из одной ведомости в другую; на основе счетов составляется одна из важнейших форм отчетности – бухгалтерский баланс.

**Счет бухгалтерского учета – это способ экономической группировки, текущего контроля и отражения хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом, источниками его формирования, хозяйственными процессами.**

Внешне счета выглядят по-разному: в виде книги (например, «Кассовая книга», в которой ведется счет «Касса»), ведомостей (например, расчетно-платежная ведомость, где отражаются расчеты с персоналом на счете «Расчеты с персоналом по оплате труда»), карточек по счету «Материалы» или по счету «Основные средства», а в современных условиях, когда вместо карточек ведется учет с использованием компьютерных средств обработки информации, счет приобретает тот внешний вид, который определяется соответствующими техническими средствами сбора, обработки, хранения и передачи информации.

По внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей (сторон). Левая часть называется дебетом (сокращенно Д-т), а правая часть – кредитом (сокращенно К-т). На рис. 3.1 представлена схема бухгалтерского счета.

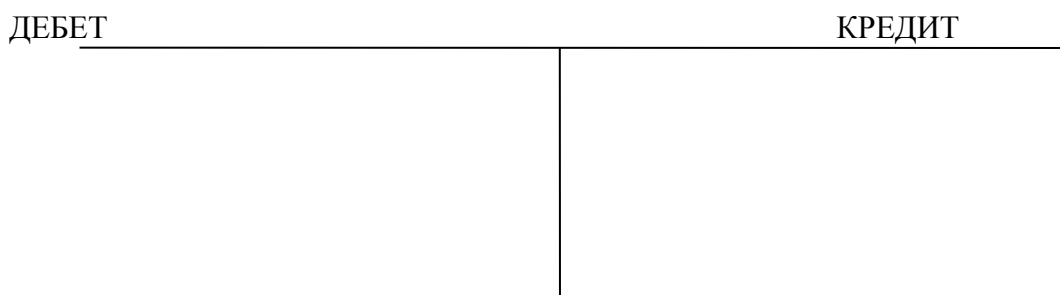


Рис. 3.1. Схема бухгалтерского счета

Это простое и ясное изображение счета настолько стало популярным, что оно применяется в учетной литературе всех стран мира. Происхождение этого изображения ведет свое начало из торговых книг. Для какого-нибудь счета в книге отводился целый разворот – левая и правая страницы. Чтобы отделить операции по приходу и расходу средств условилось левую страницу отводить, например, для записей по приходу, а правую сторону разворота – для записей по расходу. Такой способ записей усиливал наглядность учетной информации: всегда можно подсчитать, сколько всего получено средств и сколько средств израсходовано. В дальнейшем, вместо того, чтобы рисовать разворот книги, стали рисовать условную фигуру, напоминающую букву «Г», которая делила счет на две части – дебет и кредит счета.

Счета бухгалтерского учета имеют остатки, для обозначения которых пользуются термином «сальдо». Обычно сальдо на начало отчетного периода обозначается как Сн, а на конец отчетного периода как Ск.

Для отражения хозяйственных операций в течение отчетного периода на счетах необходимо их документальное подтверждение, в качестве которого могут быть первичные документы, причем любой из них должен иметь юридическую силу. **Сумма хозяйственных операций по дебету счета называется оборотом дебетовым, а по кредиту счета – оборотом кредитовым.**

### 3.2. Классификация счетов по объектам отражения хозяйственной деятельности

Активные - счета, на которых ведется учет хозяйственных средств.

Пассивные - счета, на которых ведется учет источников хозяйственных средств.

Активно-пассивные - счета, на которых учитываются как виды хозяйственных средств, так и источники: как правило, к ним относятся счета расчетов с юридическими и физическими лицами. В процессе расчетов эти лица могут выступать в роли должников предприятия и в роли кредиторов. В первом случае активно - пассивные счета имеют структуру активного счета, во втором – пассивного.

#### Структура активного счета

Дебет	Кредит
<b>Сальдо начальное</b> Сн	
<b>Хозяйственные операции, вызывающие увеличение хозяйственных средств</b>	<b>Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение хозяйственных средств</b>
<b>Оборот по дебету = сумма хозяйственных операций за отчетный период</b> Од	<b>Оборот по кредиту = сумма хозяйственных операций за отчетный период</b> Ок
<b>Сальдо конечное = Сн+Од-Ок</b> Ск	

#### Структура пассивного счета

Дебет	Кредит
	<b>Сальдо начальное</b> Сн
<b>Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение источников хозяйственных средств</b>	<b>Хозяйственные операции, вызывающие увеличение источников хозяйственных средств</b>
<b>Оборот по дебету = сумма хозяйственных операций за отчетный период</b> Од	<b>Оборот по кредиту = сумма хозяйственных операций за отчетный период</b> Ок
	<b>Сальдо конечное = Сн+Ок-Од</b> Ск

#### Структура активно-пассивного счета

Сн(Д) – остаток дебиторской задолженности на начало периода	Сн(К) – остаток кредиторской задолженности на начало периода
1. (↑) ДЗ – увеличение дебиторской задолженности 2. (↓) КЗ – снижение кредиторской задолженности	1. (↑) КЗ – увеличение кредиторской задолженности 2. (↓) ДЗ – снижение дебиторской задолженности
Од	Ок
$Ск(Д) = Сн(Д) + (↑) ДЗ - (↓) ДЗ$	$Ск(К) = Сн(К) + (↑) КЗ - (↓) КЗ$
Проверка правильности определения остатков по активно-пассивным счетам $Сн(Д) + Од + Ск(К) = Сн(К) + Ок + Ск(Д)$	

**Пример определения сальдо конечного по активному счету «Материалы».** На 01.01.2006 г. остаток материалов на складе составлял 100 000 руб., т.е. Сн = 100 000 руб.). 05.01.06 г. поступили материалы от поставщика на сумму 200 000 руб., 06.01.06 г. отпущены в производство в сумме 250 000 руб. 15.01.06 г. поступили материалы от поставщика в сумме 300 000 руб., 16.01.06 г. материалы отпущены в производство в сумме 320 000 руб. 30.01.06 г. поступили материалы от поставщика в сумме 140 000 руб.

Д	счет «Материалы»	К
Сн – 100 000 руб.		06.01.06 г. – 250 000 16.01.06 г. – 320 000
05.01.06 г. – 200 000 15.01.06 г. – 300 000 30.01.06 г. – 140 000		
ОбД – 640 000		ОбК – 570 000
Ск = Сн + ОбД – ОбК = 100 000 + 640 000 – 570 000 = 170 000		

**Пример определения сальдо конечного по пассивному счету «Краткосрочные займы».** На 01.01.2006 г. Сн = 200 000 руб. (кредиторская задолженность ООО «Альфа»). 10.01.06 г. получен заем от ООО «Сигма» на сумму 300 000 руб., 26.01.06 г. получен заем от физического лица Петрова А.Н. в сумме 250 000 руб. 15.01.06 г. возврат займа ООО «Альфа» 200 000 руб.

Д	счет «Краткосрочные займы»	К
15.01.06 г. – 200 000		Сн – 200 000
		10.01.06 г. – 300 000 26.01.06 г. – 250 000
ОбД – 200 000		ОбК – 550 000
		Ск = Сн + ОбК – ОбД = 200 000 + 550 000 – 200 000 = 550 000

Особую группу составляют активно-пассивные счета, объединяющие в себе признаки активных и пассивных счетов. В таких счетах остаток может быть и дебетовым, и кредитовым (развернутое сальдо). Например, по счету «Расчеты с подотчетными лицами» дебетовое сальдо показывает сумму дебиторской задолженности и отражается в активе баланса, а кредитовое сальдо – сумму кредиторской задолженности и отражается в пассиве баланса. Развернутое сальдо в активно-пассивных счетах в обычном порядке определить на практике сложно, для этого необходимы данные аналитического учета. Аналитический учет дает информацию о состоянии расчетов с каждым дебитором и каждым кредитором, т.е. выводится сальдо по каждому дебитору или кредитору отдельно, а затем определяется общая сумма дебиторской и кредиторской задолженностей.

**Пример с использованием активно-пассивного счета «Расчеты с подотчетными лицами».** Подотчетное лицо – это работник организации, которому выданы денежные средства из кассы на хозяйственные и командировочные расходы и за которые он должен отчитаться. Предположим на 01.01.06 г. общий остаток дебиторской задолженности составлял 18 000 руб., в т.ч. Матвеевой А.С. 10 000 руб., Коврова Е.К. 8 000 руб. Общий остаток кредиторской задолженности составлял 4 000 руб., в т.ч. перед Ивановым Е.Н. 1 000 руб., перед Степановой А.И. 3 000 руб.

В январе 2006 г. с подотчетными лицами были проведены следующие хозяйственные операции в календарной последовательности (условно без указания дат):

1. Матвеева А.С. отчиталась за командировку на сумму 10 500 руб. Следовательно, был допущен перерасход по авансовому отчету на сумму 500 руб. Для бухгалтера это означает уменьшение дебиторской задолженности Матвеевой А.С. на сумму 10 000 руб. и увеличение кредиторской задолженности на сумму 500 руб.
2. Матвеевой А.С. выдан перерасход по авансовому отчету в сумме 500 руб. Это означает снижение кредиторской задолженности перед подотчетным лицом.
3. Коврова Е.К. отчиталась приобретением материалов на сумму 8 000 руб. Это означает снижение дебиторской задолженности Ковровой Е.К. перед организацией на 8 000 руб.
4. Выдан перерасход по авансовому отчету Иванову Е.Н. в сумме 1 000 руб. Следовательно, уменьшилась кредиторская задолженность организации перед Ивановым Е.Н.
5. Выдан перерасход по авансовому отчету Степановой А.И. в сумме 3 000 руб. Следовательно, уменьшилась кредиторская задолженность организации перед Степановой Е.Н.
6. Выдано из кассы Степановой Е.Н. на командировку 12 000 руб. Это означает увеличение дебиторской задолженности.
7. Выдано из кассы на хозяйственные расходы Лапину Д.В. 5 000 руб. Это означает увеличение дебиторской задолженности.

Отразим эти хозяйственные операции н синтетическом счете «Расчеты с подотчетными лицами»

Д	Активно-пассивный счет «Расчеты с подотчетными лицами»	К
Сн(Д) – остаток дебиторской задолженности на начало периода: 18 000		Сн(К) – остаток кредиторской задолженности на начало периода: 4 000
1. (↑) ДЗ – увеличение дебиторской задолженности: 12 000 + 5 000 = 17 000		1. (↑) КЗ – увеличение кредиторской задолженности: 500
2. (↓) КЗ – снижение кредиторской задолженности: 500 + 1 000 + 3 000 = 4 500		2. (↓) ДЗ – снижение дебиторской задолженности: 10 000 + 8 000 = 18 000
ОбД – 21 500		ОбК – 18 500
Ск(Д) = Сн(Д) + (↑) ДЗ – (↓) ДЗ = 18 000 + 17 000 – 18 000 = 17 000		Ск(К) = Сн(К) + (↑) КЗ – (↓) КЗ = 4 000 + 500 – 4 500 = 0
Проверим: Сн(Д) + ОбД + Ск(К) = Сн(К) + Об(К) + Ск(Д) = 18 000 + 21 500 + 0 = 4 000 + 18 500 + 17 000;		
<b>39 500 = 39 500</b>		

### 3.3. Классификация счетов по степени детализации показателей

До сих пор мы вели речь о счетах обобщающих, на которых показывается вся совокупность хозяйственных средств или источников. Такие счета называются **синтетическими**, и они предназначены для отражения данных экономических группировок имущества организации и источников его образования в обобщенном виде в денежном выражении. Например, счет «Расчеты с персоналом по оплате труда», на котором отражаются расчеты по заработной плате, различного рода премии, пособия по временной нетрудоспособности с

персоналом организации. Подобный обобщающий счет необходим, так как благодаря данным, содержащимся в нем, можно судить о величине начисленной заработной плате, о размере и динамике средней заработной платы за ряд лет, о соотношении между ростом заработной платы и производительностью труда и т.п.

Обобщающие данные синтетического счета «Материалы» необходимы для того, чтобы знать величину всех запасов сырья и материалов, которые находятся на складах организации, контролировать их уровень, оборачиваемость, добиваться снижения складских запасов.

Нужны и другие синтетические счета, на которых можно исчислить ряд важнейших показателей деятельности организации. Однако, одних синтетических счетов недостаточно. Возьмем, к примеру, счет «Расчеты с персоналом по оплате труда». Разве можно обезличенно начислить всему персоналу заработную плату, не считаясь ни с квалификацией, ни с уровнем образования, ни с качеством работы каждого работника? Естественно, что данные расчеты ведутся с каждым отдельным работником с учетом занимаемой должности или выполняемой работы, квалификации, семейного положения и других важных данных, влияющих на величину заработка и удержаний из заработной платы. Так вот, счет, открываемый на каждого работника, будет называться аналитическим и в расчетно-платежной ведомости будет выглядеть как отдельная строчка, отведенная для Иванова И.Н., Смирнова А.Е. и т.д.

**Аналитические счета – это детализированные счета, учет на которых осуществляется как в денежном, так и натуральном выражении.** Они необходимы, чтобы иметь детализированные данные по каждому поставщику материалов, каждому работнику организации. Примерами аналитических счетов могут быть: счет «Цемент № 400», счет «П.И. Краснова» и т.д.

**Субсчета** являются промежуточной группировкой аналитических счетов в пределах соответствующего синтетического счета. Синтетические счета являются счетами I порядка, субсчета – счетами II порядка, аналитические счета могут быть III, IV, V и т.д. порядка в зависимости от поставленной цели, связанной с подготовкой, обоснованием и принятием соответствующих управленческих решений или выяснением положения организации на рынке, конкурентоспособности вырабатываемой продукции и т.д.

Аналитические и синтетические счета бухгалтерского учета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же виды имущества и источники их формирования, что и на синтетических счетах, но по более дробным экономическим группировкам. Например, к синтетическому счету «Материалы» могут быть открыты счета II порядка, представленные на рис. 3.2 («Сырье и материалы», «Топливо» и т.п.). Каждый из перечисленных субсчетов может быть детализирован по аналитическим счетам III порядка. Так, субсчет «Сырье и материалы» детализируется на такие счета, как «Основные материалы», «Вспомогательные материалы» и т.п. Далее детализируются данные, отражаемые на аналитическом счете «Основные материалы», и в его развитие открываются аналитические счета IV порядка: «Черные металлы», «Цветные металлы», «Лесоматериалы», «Химикаты» и т.п. Затем детализируются данные по счету «Цветные металлы» и открываются счета «Медь», «Олово», «Цинк» и т.п. Это аналитические счета V порядка.

Рассмотрим взаимосвязь между синтетическим счетом «Расчеты по налогам и сборам» и соответствующими ему аналитическими счетами по видам налогов: «НДС», «Налог на прибыль», «НДФЛ» (налог на доходы физических лиц). Предположим, сальдо начальное на 01.01.06 г. по синтетическому счету «Расчеты по налогам и сборам» (остаток кредиторской задолженности организации перед бюджетом) составляло 700 000 руб., в т.ч. по НДС – 500 000 руб., по налогу на прибыль – 140 000 руб., по НДФЛ – 60 000 руб. В отчетном периоде были начислены следующие налоги в бюджет: НДС – 300 000 руб., налог на прибыль – 60 000 руб., НДФЛ – 65 000 руб. Кроме того, организация перечислила задолженность в бюджет по следующим налогам: НДС – 450 000 руб., налог на прибыль – 140 000 руб., НДФЛ – 60 000 руб. Покажем схематично взаимосвязь синтетического и аналитических счетов.

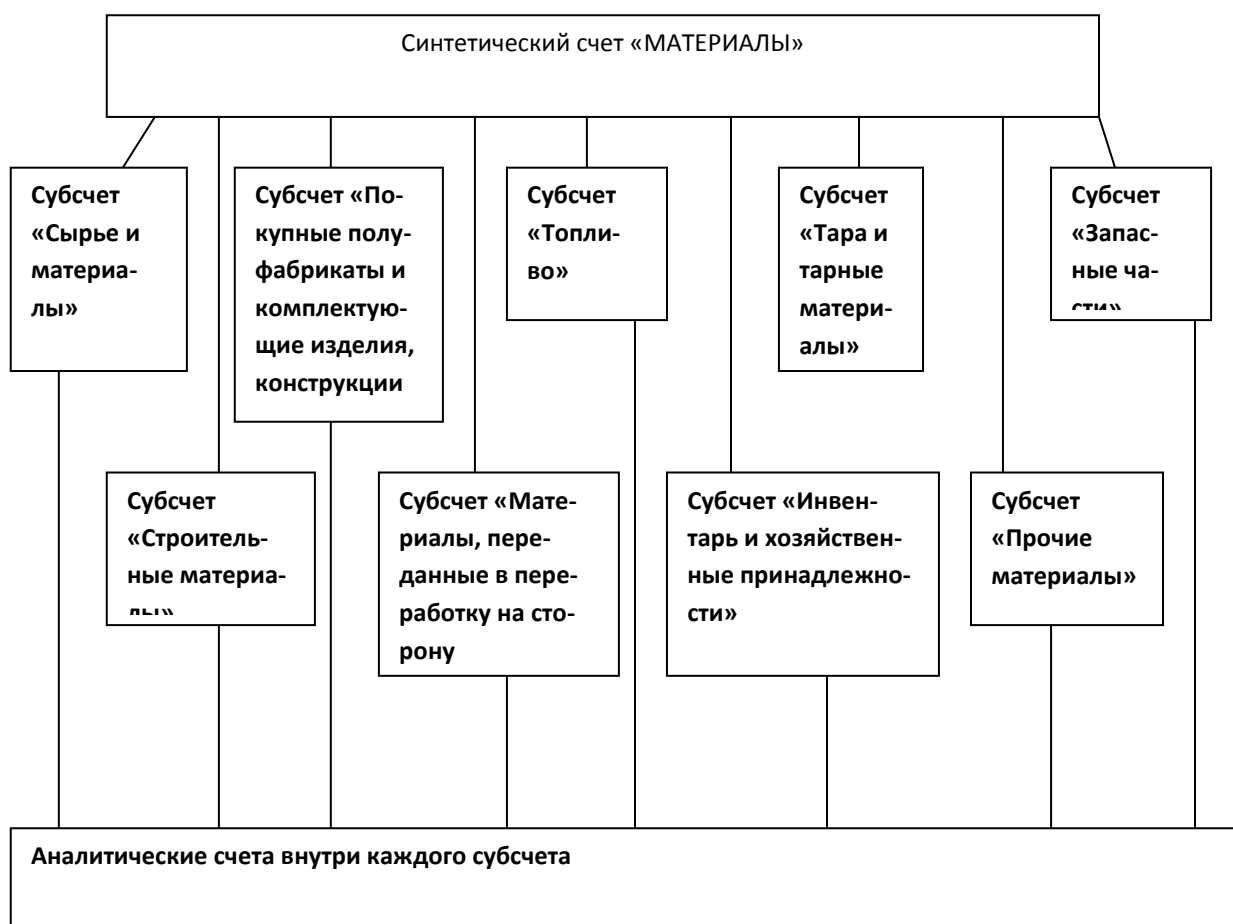


Рис 3.2. Взаимосвязь синтетических, аналитических счетов и субсчетов

На синтетическом счете операции будут отражены следующим образом:

Д	Счет «Расчеты по налогам и сборам	К
		Сн – 700 000
450 000		300 000
140 000		60 000
60 000		65 000
ОбД – 650 000		ОбК – 425 000
		Ск – 475 000

На счетах аналитического учета операции будут отражены следующим образом:

Д	«Расчеты по НДС	К
		Сн – 500 000
450 000		300 000
ОбД – 450 000		ОбК – 300 000
		Ск – 350 000

Д	«Расчеты по налогу на прибыль	К
		Сн – 140 000
140 000		60 000
ОбД – 140 000		ОбК – 60 000
		Ск – 60 000

Д	«Расчеты по НДФЛ	К
		Сн – 60 000
60 000		65 000
ОбД – 60 000		ОбК – 65 000
		Ск – 65 000

На первый взгляд достаточно одного синтетического счета «Расчеты по налогам и сборам» для того, чтобы иметь представление о сумме задолженности по налогам в бюджет. Однако на практике организация отслеживает данные о сумме начисленного и уплаченного каждого налога, плательщиком которого оно является в соответствии с действующим законодательством. И здесь на помощь приходят данные аналитического учета.

Порядок отражения операций на синтетических и аналитических счетах по учету материалов продемонстрируем на следующем примере.

На начало месяца на счете «Материалы» учитывались:

- сахар 100 кг по цене 25 руб. за 1 кг;
- мука 100 кг по цене 10 руб. за 1 кг.
- итого остаток материалов 3 500 руб.

В отчетном месяце были произведены следующие хозяйственные операции:

- получено сахара 5 000 кг по цене 25 руб. за 1 кг; итого 125 000 руб.;
- получено муки 10 000 кг по цене 10 руб. за 1 кг; итого 100 000 руб.;
- отпущено в производство сахара 5 050 кг по цене 25 руб. за 1 кг; итого 126 250 руб.;
- отпущено муки в производство 9 000 кг по цене за 1 кг 10 руб.; итого 90 000 руб.

На синтетическом счете «Материалы» отразим движение материалов.

Д	Счет «Материалы»	К
<u>Сн – 3 500</u>		3. 126 250
		4. 90 000
1. 125 000		
2. 100 000		
ОбД – 225 000		ОбК – 216 250
Ск – 12 250		

На счетах аналитического учета операции будут отражены следующим образом:



Сахар (кг)

Д			К		
№ операции	Количество	Сумма, руб.	№ операции	Количество	Сумма, руб.
Сн	100	2 500			
1.	5 000	125 000	2.	5 050	126 250
ОбД	5 000	125 000	ОбК	5 050	126 250
Ск	50	1 250			

Мука (кг)

Д			К		
№ операции	Количество	Сумма, руб.	№ операции	Количество	Сумма, руб.
Сн	100	1 000			
1.	10 000	100 000	2.	9 000	90 000
ОбД	10 000	100 000	ОбК	9 000	90 000
Ск	1 100	11 000			

Таким образом, отражение имущества и источников их образования на синтетических счетах называется **синтетическим учетом, а на аналитических счетах – аналитическим учетом**. Синтетический учет ведется в денежном выражении. В аналитическом учете могут использоваться три группы измерителей (натуральные, трудовые, стоимостные). Так, товарно-материальные ценности учитываются в количественно-суммовом выражении. Например, сталь прокатная в килограммах и рублях. На аналитических счетах, отражающих источники образования имущества, а также расчеты, учет ведется в денежном выражении. Построение таких счетов более простое (пример выше рассмотрен).

Основой взаимосвязи между синтетическими и аналитическими счетами является параллельность записей на счетах. Эта взаимосвязь выражается в следующем:

- аналитические счета ведутся для детализации синтетического счета;
- операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена и на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету;
- на синтетическом счете операция записывается общей суммой, а на его аналитических счетах – частными суммами, дающими в итоге ту же сумму;
- запись в аналитические счета производится на ту же сторону, что и в синтетический счет;
- сумма сальдо начальных остатков аналитических счетов равна остатку на начало периода по соответствующему синтетическому счету;
- обороты по дебету аналитических счетов равны дебетовому обороту по соответствующему синтетическому счету;
- обороты по кредиту аналитических счетов равны кредитовому обороту по соответствующему синтетическому счету;
- сумма сальдо конечных остатков аналитических счетов равна остатку на конец периода по соответствующему синтетическому счету.

Промежуточное место между синтетическими и аналитическими счетами занимают субсчета. Субсчет – это способ группировки данных аналитических счетов.

### 3.3. Классификация счетов по экономическому содержанию

Бухгалтерские счета должны быть построены так, чтобы они могли дать полную картину о состоянии средств организации и их источников, о финансовом положении и о результатах его деятельности. Вместе с тем, данные о хозяйственных средствах и источниках должны обобщаться по отраслям, экономическим регионам и по всей стране. Это требует единообразия отражения объектов бухгалтерского учета в организациях, что достигается путем разработки так называемых планов счетов бухгалтерского учета.

**План счетов представляет собой систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, позволяющий идентифицировать и осуществлять процессы сбора, регистрации и обобщения информации от микро- до макроуровня.**

План счетов в Российской Федерации утверждается Приказом Минфина РФ. Согласно официальному определению, приведенному в Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, План счетов представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В практической деятельности Планом счетов бухгалтерского учета обычно называют перечень синтетических счетов, отражающих систематизированную группировку необходимой информации о хозяйственной деятельности организации и определяющий такую организацию бухгалтерского учета, которая позволяет получать эту информацию для оперативного руководства и управления, повседневного контроля в интересах собственников и других заинтересованных лиц. Он позволяет всем организациям вести отдельный учет имущества, источников средств и хозяйственных процессов по единой методологии. Исходя из задач нормативного регулирования бухгалтерского учета Минфином РФ (Приказ Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н) определено использовать на всей территории страны единый План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (кроме кредитных и бюджетных организаций) и Инструкцию по его применению.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций приведен в приложении 1, а его структура на рис. 3.3. Все счета в едином плане счетов сгруппированы в восемь разделов по экономическому содержанию

#### **Внеоборотные активы (I раздел)**

В раздел “Внеоборотные активы” включены:

- 1) счета активов (“Основные средства”, “Доходные вложения в материальные ценности”, Нематериальные активы”, “Оборудование к установке”),
- 2) счета процессов (“Вложения во внеоборотные активы”),
- 3) регулирующие счета (“Амортизация основных средств”, “Амортизация нематериальных активов”).

Внутри раздела соблюдена определенная последовательность в расположении счетов. В частности, регулирующие счета помещены после основных счетов: счет 01 “Основные средства” и счет 02 “Амортизация основных средств”, счет 04 “Нематериальные активы” и счет 05 “Амортизация нематериальных активов”.

#### **Производственные запасы (II раздел)**

В разделе “Производственные запасы” предусмотрены

- 1) счета активов (“Материалы”, “Животные на выращивании и откорме”),
- 2) счета процессов (“Заготовление и приобретение материальных ценностей”)
- 3) регулирующие счета (“Резервы под снижение стоимости материальных ценностей”, “Отклонение в стоимости материальных ценностей”). Регулирующий счет (14) помещен после основного счета (10).

#### **Затраты на производство (III раздел)**

В разделе “Затраты на производство” помещены:

- 1) счета учета основного производства, продукция которого является предметом деятельности организации.

- 2) счета учета вспомогательных производств.
- 3) счета для накопления и распределения затрат по обслуживанию производства и управлению.

#### **Готовая продукция и товары (IV раздел)**

В разделе “Готовая продукция и товары” расположены:

- 1) счета для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции (продуктов производства)
- 2) счета товаров (приобретенных для продажи).

#### **Денежные средства (V раздел)**

Счета этого раздела предназначены для обобщения информации:

- 1) о наличии и движении денежных средств в российской и иностранной валюте: в кассе на расчетных, валютных и других счетах
- 2) о финансовых вложениях: акции, ценные бумаги, предоставление займов, вклады. Регулирующий счет “Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги” помещен после основного счета “Финансовые вложения”.

#### **Расчеты (VI раздел)**

В разделе “Расчеты” счета помещены в следующей последовательности:

- 1) счета внешних контрагентов (поставщики, подрядчики, покупатели, заказчики, заимодавцы),
- 2) счета расчетов с государством (бюджеты, пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонд обязательного медицинского страхования),
- 3) счета расчетов с персоналом (по оплате труда, подотчетным суммам, прочим операциям),
- 4) собственниками (акционерами, участниками, учредителями, уполномоченными государственными и муниципальными органами),
- 5) счета внутрихозяйственных (внутрибалансовых) расчетов.

#### **Капитал (VII раздел)**

Капитал организации представлен следующими счетами:

- Уставный капитал
- Собственные акции
- Добавочный капитал
- Резервный капитал
- Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)
- Целевое финансирование

#### **Финансовые результаты (VIII раздел)**

Счета учета финансовых результатов – их назначение и порядок ведения – приведены в соответствии с ПБУ 9-10/99 “Доходы организации” и “Расходы организации”.

- Продажи
- Прочие доходы и расходы
- Недостачи и потери от порчи ценностей
- Резервы предстоящих расходов
- Расходы и доходы будущих периодов
- Прибыли и убытки

Кроме балансовых счетов, в плане счетов бухгалтерского учета предусмотрены забалансовые счета для учета средств, не принадлежащих организации, но находящихся в его временном пользовании. Они имеют трехзначный код. Например, забалансовый счет «Арендованные основные средства» имеет код 001, «ТМЦ, принятые на ответственное хранение» – код 002 и т.п.

Организации на основе единого Плана счетов бухгалтерского учета в соответствии с требованиями полноты и своевременности учета и отчетности должны составлять рабочие планы счетов. Им представлено право в рабочих планах счетов устанавливать количество счетов, уточнять содержание субсчетов, а также вводить дополнительные, исключать или объединять отдельные счета.

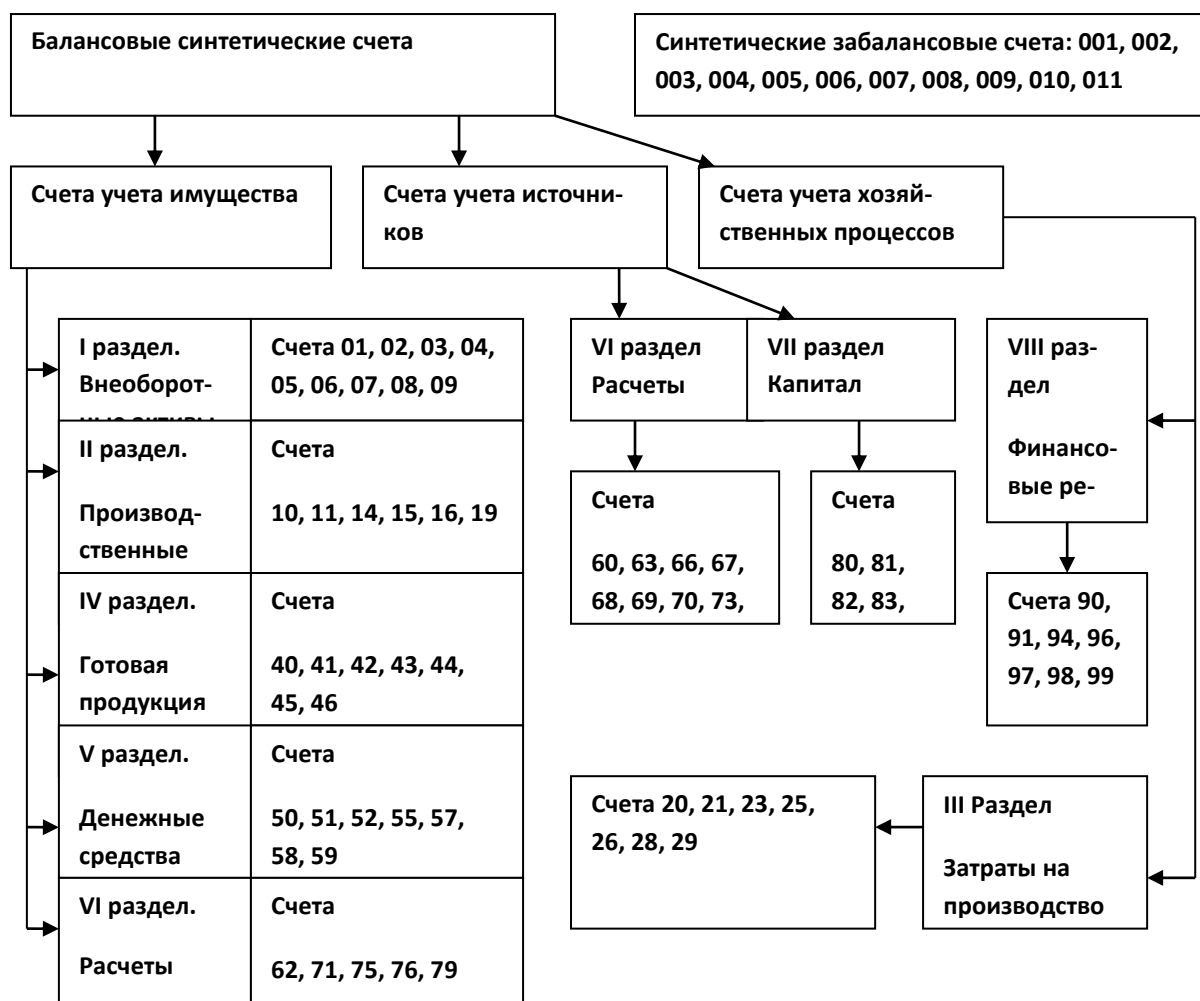


Рис. 3.3. Структура плана счетов

В Инструкции по применению Плана счетов раскрыты краткое экономическое содержание и назначение каждого счета, определен порядок ведения синтетического счета, приведена типовая корреспонденция того или иного счета с другими синтетическими счетами.

### 3.5. Классификация счетов по структуре и назначению

Особое место занимает группировка счетов по структуре, которая представлена в таблице 3.1.

Данная группировка предполагает деление счетов на:

- основные;
- регулирующие;
- операционные;
- бюджетно-распределительные;
- финансово-результатные;
- забалансовые.

## Группировка счетов бухгалтерского учета по структуре

Наименование раздела	Группа	Комментарий	Примеры
<b>1. Основные</b> Предназначены для отражения и контроля хозяйственных средств и источников их образования	Инвентарные	Используются для учета активов, фактическое наличие которых устанавливается путем проведения инвентаризации. Все инвентарные счета являются активными.	01, 04, 10, 50 и др.
	Фондовые	Используются для учета собственных источников и являются пассивными.	80, 82, 83
	Счета для учета расчетов	Активные счета применяются для образования и движения дебиторской задолженности, пассивные счета – для учета образования и движения кредиторской задолженности, активно-пассивные счета – для отражения расчетов данной организации с другими дебиторами и кредиторами.	71, 76, 60, 62 и др.
<b>2. Регулирующие</b> Предназначены для уточнения оценки средств и источников. Самостоятельного значения они не имеют и применяются вместе с основными счетами	Дополнительные	Всегда увеличивают оценку объекта и имеют прямую связь с основными счетами. Если основной счет активный, то и дополнительный к нему счет будет активным. Если основной счет пассивный, то и дополнительный к нему счет будет пассивным.	Фактическая заготовительная стоимость материалов будет складываться из суммы, отраженной по Д10 (счет основной) и Д10-ТЗР (ТЗР, счет дополнительный)
<b>3. Операционные</b> Предназначены для учета затрат и калькулирования себестоимости продукции	Собираательно-распределительные	По дебету этих счетов обобщаются затраты для их распределения по объектам учета, а по кредиту – списываются распределенные расходы. Эти счета активные.	25, 26, 44
	Калькуляционные счета	Используются для учета затрат и исчисления себестоимости продукции, работ, услуг. Эти счета активные	20 21 23 29
	Сопоставляющие счета	Применяются для выявления результата от продажи продукции, работ, услуг. На данных счетах отражается один объект учета в двух оценках: по себестоимости и по рыночной цене. Данные счета А-П	90, 91 Сравнивая оборот по дебету и кредиту счета определяется прибыль или убыток

Наименование раздела	Группа	Комментарий	Примеры
<b>4.Бюджетно-распределительные</b>		Предназначены для распределения расходов по смежным отчетным периодам. С помощью данных счетов устраняется колебание себестоимости продукции по отчетным периодам. Счета данной группы могут быть активными и пассивными	97 «Расходы будущих периодов» (А), 96 «Резервы предстоящих расходов и платежей» (П)
<b>5.Финансово-результативные</b>		Применяются для выявления результата финансово-хозяйственной деятельности. Счет активно-пассивный	99 «Прибыли и убытки»
<b>6.Забалансовые счета</b>		Применяются для учета имущества, не принадлежащего данной организации	001 «Арендованные основные средства», 004 «Товары, принятые на комиссию»

### 3.6. Двойная запись и корреспонденция счетов

Каждая хозяйственная операция, исходя из ее экономического содержания, обязательно вызывает изменения, по меньшей мере, на двух счетах бухгалтерского учета. В самом деле, если организация приобретает материалы, то, с одной стороны, увеличиваются материалы на складе, а с другой – увеличивается кредиторская задолженность перед поставщиком. Двойственное отражение хозяйственной операции заключается в том, что она должна быть записана по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковой сумме с использованием метода двойной записи.

Когда какая-нибудь хозяйственная операция вызывает изменения на двух счетах бухгалтерского учета, то говорят, что эти счета **корреспондируют** друг с другом. **Счета, участвующие в этом взаимосвязанном сочетании, называются корреспондирующими.** При получении наличных денег в банке становится больше средств в кассе организации, но на ту же сумму уменьшается остаток средств, хранящихся на расчетном счете. Следовательно, счета «Касса» и «Расчетный счет» корреспондируют друг с другом.

**В бухгалтерском учете одновременная запись одной и той же суммы по дебету одного счета и кредиту другого счета, которые корреспондируют друг с другом, называется бухгалтерской проводкой** или контировкой (от итальянского слово «конто», что означает счет). Правда, последнее слово употребляют редко, в основном пожилые бухгалтеры.

Обычно бухгалтерские проводки для начинающего изучение бухгалтерского учета представляются чем-то темным, непонятным и трудно объяснимым. Многие пытаются их просто заучить наизусть, так как нет желания вникнуть в их суть. А ведь на самом деле нет ничего сложного в проводках.

Изобретение двойной бухгалтерии – это огромное достижение человечества, воспетое в ряде литературных произведений. В романе И.В. Гете «Годы учения Вильгельма Майстера» коммерсант Вернер произносит следующие слова: «Какие горизонты открывает нам порядок, в котором мы ведем свои дела! Он в любой момент дает нам возможность обозреть

целое, не вынуждая нас копаться в мелочах. Сколько выгод приносит купцу двойная бухгалтерия. Это одно из прекраснейших открытий человеческого ума, и каждый добрый домохозяин должен бы завести ее в своем хозяйстве».

Для того чтобы верно записать хозяйственную операцию на счета бухгалтерского учета методом двойной записи необходимо:

- правильно осмыслить экономическое содержание хозяйственной операции и изменения, вызываемые этой операцией в составе хозяйственных средств и источников их образования;
- правильно подобрать корреспондирующие счета из числа применяемых в соответствующей отрасли деятельности;
- определить, какие счета являются активными, а какие пассивными;
- определить, уменьшаются или увеличиваются активные или пассивные счета в данной хозяйственной операции;
- записать бухгалтерскую проводку.

Для облегчения записей каждому счету присваивается определенный номер (код), поэтому при составлении бухгалтерских проводок указывают не наименование счетов, а их номера. Разберем примеры составления бухгалтерских проводок в табл. 3.2.

Таблица 3.2

**Примеры составления бухгалтерских проводок**

Содержание операции	Корреспондирующие счета	Корреспонденция счетов	Бухгалтерская проводка	
			Д	К
1. Приобретены материалы от поставщика (возникла кредиторская задолженность)	Материалы	Счет активный (далее А), ↑	10	60
	Кредиторская задолженность перед поставщиком (далее КЗ)	Счет пассивный (далее П), ↑		
2. Оплачено с расчетного счета поставщику за ранее приобретенный материал	КЗ перед поставщиком	Счет П, ↓	60	51
	Расчетный счет	Счет А, ↓		
3. Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит банка	Расчетный счет	Счет А, ↑	51	66
	КЗ перед банком	Счет П, ↑		
4. Начислена заработная плата основным рабочим	Основное производство	Счет А, ↑	20	70
	КЗ перед персоналом	Счет П, ↑		
5. Начислен ОСН, где налогооблагаемой базой является заработная плата основных рабочих	Основное производство	Счет А, ↑	20	69
	КЗ перед государственными внебюджетными фондами	Счет П, ↑		
6. Начислена амортизация основных средств, участвующих в основном производстве	Основное производство	Счет А, ↑	20	02
	Амортизация основных средств	Счет П, ↑		

Содержание операции	Корреспондирующие счета	Корреспонденция счетов	Бухгалтерская проводка	
			Д	К
7. Материалы отпущены в основное производство	Основное производство	Счет А, ↑	20	10
	Материалы	Счет А, ↓		
8. Выдано из кассы работнику на командировочные расходы	Касса	Счет А, ↓	71	50
	Дебиторская задолженность (далее ДЗ) подотчетного лица	Счет А, ↑		
9. Работник основного производства отчитался за командировку	Дебиторская задолженность подотчетного лица	Счет А, ↓	20	71
	Основное производство	Счет А, ↑		
10. Подотчетное лицо отчиталась приобретением материалов	ДЗ подотчетного лица	Счет А, ↓	10	71
	Материалы	Счет А, ↑		
11. Приобретение основных средств от поставщика	Вложения во внеоборотные активы	Счет А, ↑	08	60
	КЗ перед поставщиком	Счет П, ↑		
12. Основные средства введены в эксплуатацию	Вложения во внеоборотные активы	Счет А, ↓	01	08
	Основные средства	Счет А, ↑		
13. Приобретены товары от поставщика	Товары	Счет А, ↑	41	60
	КЗ перед поставщиком	Счет П, ↑		
14. Выдана из кассы заработная плата	КЗ перед персоналом по оплате труда	Счет П, ↓	70	50
	Касса	Счет А, ↓		
15. В результате инвентаризации обнаружена недостача денег в кассе	Недостачи и потери от порчи ценностей	Счет А, ↑	94	50
	Касса	Счет А, ↓		
16. Недостача списана на кассира	Недостачи и потери от порчи ценностей	Счет А, ↓	73	94
	ДЗ персонала (расчеты по возмещению материального ущерба)	Счет А, ↑		
17. Удержано с заработной платы кассира за возмещение материального ущерба	ДЗ персонала (расчеты по возмещению материального ущерба)	Счет А, ↓	70	73
	КЗ перед персоналом по оплате труда	Счет П, ↓		



Содержание операции	Корреспондирующие счета	Корреспонденция счетов	Бухгалтерская проводка	
			Д	К
18. Подотчетное лицо отчиталось приобретением запасных частей для ремонта оборудования	ДЗ подотчетного лица (авансовый отчет)	Счет А, ↓	10	71
	Материалы для ремонта оборудования	Счет А, ↑		
19. Открыт аккредитив для расчета с поставщиками	Специальные счета в банках (аккредитивы)	Счет А, ↑	55	51
	Расчетный счет	Счет А, ↓		
20. Оплачено с аккредитива поставщику	Специальные счета в банках (аккредитивы)	Счет А, ↓	60	55
	КЗ перед поставщиком	Счет П, ↓		
21. Приобретено топливо от поставщика	Материалы	Счет А, ↑	10	60
	КЗ перед поставщиком	Счет П, ↑		
22. Кроме того НДС по приобретенному топливу согласно счет-фактуре поставщика	НДС по приобретенным ценностям	Счет А, ↑	19	60
	Кредиторская задолженность перед поставщиком	Счет П, ↑		
23. Перечислены с расчетного счета налоги в бюджет	КЗ по налогам и сборам	Счет П, ↓	68	51
	Расчетный счет	Счет А, ↓		
24. Перечислено с расчетного счета в ПФ РФ	КЗ по социальному страхованию и обеспечению	Счет П, ↓	69	51
	Расчетный счет	Счет А, ↓		
25. Обнаружен брак в основном производстве	Основное производство	Счет А, ↓	28	20
	Брак в производстве	Счет А, ↑		
26. Брак списан на работника (вина установлена)	ДЗ персонала (расчеты по возмещению материального ущерба)	Счет А, ↑	73	28
	Брак в производстве	Счет А, ↓		
27. Объявлен уставный капитал (УК) организации	Уставный капитал	Счет П, ↑	75	80
	ДЗ (расчеты с учредителями по вкладам в УК)	Счет А,		
28. Учредитель Петров И.И. внес в УК наличные денежные средства	Касса	Счет А, ↑	50	75
	ДЗ учредителя	Счет А, ↓		
29. Учредитель Иванов Н.Н. внес в уставный капитал нематериальные активы	Вложения во внеоборотные активы	Счет А, ↑	08	75
	ДЗ (расчеты с учредителями по вкладам в УК)	Счет А, ↓		
30. Нематериальные активы введены в эксплуатацию	Вложения во внеоборотные активы	Счет А, ↓	04	08
	Нематериальные активы	Счет А, ↑		

Содержание операции	Корреспондирующие счета	Корреспонденция счетов	Бухгалтерская проводка	
			Д	К
31. Начислена амортизация нематериальных активов, используемых для общехозяйственных нужд	Общехозяйственные расходы	Счет А, ↑	26	05
	Амортизация нематериальных активов	Счет П, ↑		
32. Начислена заработная плата работникам обслуживающих хозяйств (детский сад)	КЗ по оплате труда	Счет П, ↑	29	70
	Обслуживающие производства и хозяйства	Счет А, ↑		
33. На изготовление полуфабрикатов отпущены материалы	Материалы	Счет А, ↓	21	10
	Полуфабрикаты собственного производства	Счет А, ↑		
34. Начальник цеха отчитался за командировку	Общепроизводственные расходы	Счет А, ↑	25	71
	ДЗ (расчеты с подотчетными лицами)	Счет А, ↓		
35. Начислена амортизация основных средств во вспомогательном производстве	Вспомогательное производство	Счет А, ↑	23	02
	Амортизация основных средств	Счет П, ↑		
36. Отражена торговая наценка на приобретенный товар (розничная торговля)	Товары	Счет А, ↑	41	42
	Торговая наценка	Счет П, ↑		
37. Отгружены товары со склада, право собственности на которые некоторое время не может быть признано в бухгалтерском учете	Товары	Счет А, ↓	45	41
	Товары отгруженные	Счет А, ↑		
38. С валютного счета перечислена задолженность поставщику	Валютный счет	Счет А, ↓	60	52
	КЗ перед поставщиком	Счет П, ↓		
38. Реализована продукция покупателям по рыночной цене	Продажи (выручка)	Счет А-П, выручка всегда по кредиту счета	62	90
	ДЗ покупателей	Счет А, ↑		
40. Зачислена выручка от покупателей на расчетный счет	Расчетный счет	Счет А, ↑	51	62
	ДЗ покупателей	Счет А, ↓		
41. Создан резерв по сомнительным долгам	Резервы по сомнительным долгам	Счет П, ↑	91	63
	Прочие доходы и расходы	Счет А-П, расходы по дебету счета		

Содержание операции	Корреспондирующие счета	Корреспонденция счетов	Бухгалтерская проводка	
			Д	К
42. Предоставлен работнику из кассы заем	Касса	Счет А, ↓	73	50
	ДЗ работника по предоставленным займам	Счет А, ↑		
43. Поступили денежные средства на расчетный счет по ранее предъявленной претензии	Расчеты по претензиям (ДЗ)	Счет А, ↓	51	76
	Расчетный счет	Счет А, ↑		
44. Выкуплены собственные акции у акционеров за наличный расчет	Собственные акции	Счет А, ↑	81	50
	Касса	Счет А, ↓		
45. Создан резервный капитал	Резервный капитал	Счет П, ↑	84	82
	Нераспределенная прибыль	Счет П, ↓		
46. Дооценка основных средств	Добавочный капитал	Счет П, ↑	01	83
	Основные средства	Счет А, ↑		
47. Дооценка амортизации основных средств	Добавочный капитал	Счет П, ↓	83	02
	Амортизация основных средств	Счет П, ↑		
48. Поступление денежных средств в качестве целевого финансирования	Целевое финансирование	Счет П, ↑	51	86
	Расчетный счет	Счет А, ↑		
49. Недостача товаров на складе в результате инвентаризации	Товары	Счет А, ↓	94	41
	Недостачи и потери от порчи ценностей	Счет А, ↑		
50. На ремонт основных средств отпущены материалы	Материалы	Счет А, ↓	20	10
	Основное производство	Счет А, ↑		
51. Безвозмездно получены основные средства	Вложения во внеоборотные активы	Счет А, ↑	08	98
	Доходы будущих периодов	Счет П, ↑		
52. За счет средств нераспределенной прибыли начислены доходы учредителям	Нераспределенная прибыль	Счет П, ↓	84	75
	КЗ – расчеты по выплате доходов	Счет П, ↑		

Для того, чтобы оформлять бухгалтерские записи с использованием счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», необходимо знать строение этих счетов, представленное ниже. Сравнение дебетовых и кредитовых оборотов позволяет выявить финансовый результат. Если оборот дебетовый окажется меньше оборота кредитового, то организация получает прибыль. Если оборот дебетовый окажется больше оборота кредитового, то организация получает убыток.

Д	счет 90	К
2.	Фактическая себестоимость реализованной продукции	1. Выручка от реализации продукции по рыночной цене
3.	НДС, начисленный в бюджет	2. Убыток
4.	Акцизы	
9.	Прибыль	

Д	счет 91	К
2.	Прочие расходы	1. Прочие доходы
9.	Прибыль	9. Убыток

Бухгалтерские проводки могут быть простыми и сложными. **Бухгалтерские проводки, затрагивающие только два счета – дебет одного и кредит другого, называются простыми. Когда один счет дебетуется, а несколько счетов кредитуются, либо наоборот, то такие проводки называются сложными.** Любую сложную проводку можно представить в виде нескольких простых проводок. Например, выдана из кассы заработная плата в сумме 120 000 руб. Это проводка простая – Д70 К50 на сумму 120 000 руб. Пусть из кассы выданы следующие денежные суммы:

1. Зарботная плата в сумме 120 000 руб. (Д70 К50 – 120 000 руб.).
2. Под отчет на хозяйственные расходы 20 000 руб. (Д71 К50 – 20 000 руб.).
3. Ссуда работнику 60 000 руб. (Д73 К50).

В этом случае проводка называется сложной, т.к. дебетуется несколько счетов (70, 71, 73), а кредитуются один счет 50 «Касса».

В ходе учетной работы бухгалтеры иногда совершают ошибки и указывают неверную корреспонденцию счетов, сумму хозяйственной операции и т.п.. После того, как выполнены ошибочные записи, очень неудобно исправлять их путем зачеркивания неверных сумм, т.к. это придает учетным регистрам неопрятный вид.

Ошибочные записи, возникшие в процессе ведения бухгалтерского учета, исправляются по-разному в зависимости от вида документа:

1. Исправления в кассовых и банковских документах не допускаются.
2. В остальные первичные учетные документы исправления вносятся корректурным способом по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы.
3. Исправления в учетных регистрах производится корректурным способом, способом дополнительной проводки и способом «красного сторно».

**Корректурный способ** применяется для исправления ошибок в учетных регистрах, если они выявлены в течение отчетного периода до подведения итогов. Неправильная запись зачеркивается так, чтобы ее можно было прочитать. Правильная сумма или нужный текст записывают сверху, справа или слева и подтверждают записью «Исправлено», подписями соответствующих лиц и датой.

**Способ дополнительной записи** используется в случае заниженной суммы хозяйственной операции при правильной корреспонденции счетов. Для увеличения суммы производится дополнительная запись на разницу между правильной и ранее выполненной записью. Для обоснования такой проводки выписывается справка бухгалтерии, подписанная бухгалтером и ответственным лицом, со ссылкой на более раннюю запись. Например, была сделана запись в сумме 50 000 руб. на отпуск материалов в основное производство (Д20 К10 – 50 000 руб.). Уточненные данные составляют 55 000 руб. Следовательно, необходимо сделать дополнительную проводку: Д20 К10 на сумму 5 000 руб.

**Способ «красного сторно»** используют в следующих случаях: при неправильной корреспонденции счетов, но верно указанной сумме; при правильной корреспонденции счетов, но завышенной сумме хозяйственной операции; для корректировки учетных данных. Для исправления ошибок выписывается справка бухгалтерии. Повтор неверной суммы осуществляется от руки красными чернилами или очерчивается рамкой (при автоматизации – со знаком минус). Словосочетание «красное сторно» произошло от итальянского слова **storno**,

что означает поворот. В результате этой записи предыдущая запись аннулируется и делается новая запись, но на этот раз уже правильная. Допустим, начислены страховые взносы в сумме 500 000 руб., уточненные данные составили – 490 000 руб. В этом случае предыдущая запись «Д20 К69 –500 000 руб.» будет исправлена способом «красного сторно»: Д20 К 69 – (–10 000) руб.

### 3.7. Оборотные ведомости

Оборотные ведомости служат для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления нового баланса. Их составляют как по синтетическим, так и аналитическим счетам. Форма и порядок записи по синтетическим счетам в оборотной ведомости представлены в табл. 3.3.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно выполняться три равенства:

1. Равенство остатков на начало периода по дебету и кредиту по строке «итого». Это обусловлено тем, что итог счетов по дебету показывает сумму всех средств организации, а итог по кредиту – сумму источников, т.е. они отражают баланс организации на начало периода.

2. Равенство оборотов по дебету и кредиту по строке «итого». Это обусловлено применением двойной записи.

3. Равенство остатков на конец периода по дебету и кредиту по строке «итого». Третье равенство обусловлено первыми двумя. Сальдо конечное характеризует баланс организации на конец периода.

Таблица 3.3

Образец оборотно-сальдовой ведомости

Наименование счета	Сальдо начальное		Обороты за месяц		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
01						
02						
03						
04						
и т.д.						
<b>ИТОГО</b>						

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет большое контрольное значение, так как свидетельствует о правильности бухгалтерских записей. Однако не все ошибки, допущенные в учете, выявляются при составлении оборотного баланса. Так, не будут нарушены равенства при записи одной и той же операции дважды, при пропуске операций, при записи неверной суммы, но одинаковой по дебету и кредиту счетов и т.п.

Образцы оборотных ведомостей по аналитическим счетам расчетов и аналитическим счетам ТМЦ приведены в табл. 3.4. и 3.5, соответственно.

Таблица 3.4

## Оборотная ведомость по аналитическим счетам расчетов

Наименование сче-та	Сальдо начальное		Обороты		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
ООО «Мираж»						
ЗАО «Сибкабель»						
ОАО «Металлист»						
ООО «Полет»						
ООО «Альфа»						
ООО «Гамма»						
ЗАО «Красная звезда»						
и т.д.						
Итого						

Таблица 3.5

## Оборотная ведомость по аналитическим счетам ТМЦ

Наименование счета	Единицы измерения	Цена	Сальдо начальное		Обороты за месяц				Сальдо ко-нечное	
			дебет		дебет		кредит		дебет	
			кол-во	сум-ма	кол-во	сум-ма	кол-во	сум-ма	кол-во	сум-ма
Мука										
Сахар										
Яйцо										
Маргарин										
и т.д.										
Итого										

Можно использовать еще и шахматную оборотную ведомость. В ней подсчитываются обороты по дебету и кредиту счетов, которые должны быть в итоге равны между собой (табл. 3.6).

## Шахматная оборотная ведомость

К Д	01	02	и другие счета	Оборот по Д
01				
02				
03				
04				
05				
08				
и другие счета				
Оборот по К				

Приведем пример составления оборотной ведомости по синтетическим счетам и бухгалтерского баланса на конец периода.

1. Вначале нужны остатки по счетам главной книги. Они даны в табл. 3.7.

Таблица 3.7

## Остатки по счетам главной книги на начало отчетного периода, руб.

Счет	01	02	10	50	51	80	60	68	69
Сумма, руб.	500 000	100 000	400 000	50 000	150 000	300 000	400 000	160 000	140 000

2. На следующем этапе составляется журнал хозяйственных операций в хронологической последовательности выполнения операций на основе соответствующих документов (табл. 3.8). Условно вместо дат указаны данные по порядку. Количество операций небольшое, т.к. в этом случае легче было воспринимать материал.

Таблица 3.8

## Журнал хозяйственных операций за отчетный период

Дата	Содержание операции	Сумма, руб.	Д	К
1	Отпущены материалы в основное производство	400 000	20	10
2	Начислена заработная плата основным рабочим	100 000	20	70
3	Удержан НДФЛ с заработной платы рабочих	10 000	70	68
4	Начислен ОСН	26 000	20	69
5	Начислена амортизация основных средств	10 000	20	02
6	Продукция сдана на склад по фактической себестоимости	536 000	43	20
7	Зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит	500 000	51	66
8	Приобретены основные средства от поставщика	200 000	08	60
9	Кроме того НДС по приобретенным основным средствам	36 000	19	60
10	Приобретены материалы от поставщика	100 000	10	60
11	Кроме того НДС по приобретенным материалам	18 000	19	60
12	Перечислено с расчетного счета в бюджет	160 000	68	51
13	Перечислено с расчетного счета органам социального страхования и обеспечения	140 000	69	51
14	Выдана из кассы заработная плата	30 000	70	50
15	Основные средства введены в эксплуатацию	200 000	01	08

3. Необходимо сформировать данные по каждому счету, участвующему в операциях за отчетный период.

Д 01 К		Д 02 К	
<b>Сн 500 000</b>			<b>Сн 100 000</b>
15. 200 000			5. 10 000
ОбД 200 000	ОбК 0	ОбД 0	ОбК 10 000
<b>Ск 700 000</b>			<b>Ск 110 000</b>

Д 08 К		Д 10 К	
<b>Сн</b>	15. 200 000	<b>Сн 400 000</b>	1. 400 000
8. 200 000		10. 100 000	
ОбД 200 000	ОбК 200 000	ОбД 100 000	ОбК 400 000
<b>Ск 0</b>		<b>Ск 100 000</b>	

Д 19 К		Д 20 К	
<b>Сн</b>		<b>Сн</b>	6. 536 000
9. 36 000		1. 400 000	
11. 18 000		2. 100 000	
		4. 26 000	
		5. 10 000	
ОбД 54 000	ОбК 0	ОбД 536 000	ОбК 536 000
<b>Ск 54 000</b>		<b>Ск 0</b>	

Д 43 К		Д 50 К	
<b>Сн</b>		<b>Сн 50 000</b>	14. 30 000
6. 536 000			
ОбД 536 000	ОбК 0	ОбД 0	ОбК 30 000
<b>Ск 536 000</b>		<b>Ск 20 000</b>	



Д 51 К		Д 60 К	
<b>Сн 150 000</b> 7. 500 000	12. 160 000 13. 140 00		<b>Сн 400 000</b> 8. 200 000 9. 36 000 10. 100 000 11. 18 000
ОбД 500 000	ОбК 300 000	ОбД 0	ОбК 354 000
<b>Ск 350 000</b>			<b>Ск 754 000</b>

Д 66 К		Д 68 К	
	<b>Сн</b> 7. 500 000	12. 160 000	<b>Сн 160 000</b> 3. 10 000
ОбД 0	ОбК 500 000	ОбД 160 000	ОбК 10 000
	<b>Ск 500 000</b>		<b>Ск 10 000</b>

Д 69 К		Д 70 К	
13. 140 000	<b>Сн 140 000</b> 4. 26 000	3. 10 000 14. 30 000	<b>Сн</b> 2. 100 000
ОбД 140 000	ОбК 26 000	ОбД 40 000	ОбК 100 000
	<b>Ск 26 000</b>		<b>Ск 60 000</b>

Д 80 К	
	<b>Сн 300 000</b>
ОбД 0	ОбК 0
	<b>Ск 300 000</b>

4. Составляем сальдо-оборотную ведомость по синтетическим счетам в табл. 3.9, используя данные по отдельным счетам в бухгалтерского учета.

Из нее видно, что соблюдаются три равенства: итоги начальных остатков по дебету и кредиту, обороты по дебету и кредиту и остатки на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Таблица 3.9

Оборотно-сальдовая ведомость по синтетическим счетам

Наименование счета	Сальдо начальное		Обороты за месяц		Сальдо конечное	
	Д	К	Д	К	Д	К
01 (первонач. стоимость)	500 000		200 000		700 000	
02		100 000		10 000		110 000
08			200 000	200 000		
10	400 000		100 000	400 000	100 000	
19			54 000		54 000	
20			536 000	536 000		
43			536 000		536 000	
50	50 000			30 000	20 000	
51	150 000		500 000	300 000	350 000	
60		400 000		354 000		754 000
66				500 000		500 000
68		160 000	160 000	10 000		10 000
69		140 000	140 000	26 000		26 000
70			40 000	100 000		60 000
80		300 000				300 000
<b>ИТОГО</b>	<b>1 100 000</b>	<b>1 100 000</b>	<b>2 466 000</b>	<b>2 466 000</b>	<b>1 760 000</b>	<b>1 760 000</b>

### Контрольные вопросы и тесты к разделу 3

1. Что такое бухгалтерский счет?
2. Дайте характеристику активных бухгалтерских счетов.
3. Дайте характеристику пассивных бухгалтерских счетов.
4. Как определяются конечные остатки по активно-пассивным счетам?
5. Что такое аналитические и синтетические счета? Приведите примеры.
6. С какой целью используется единый План счетов бухгалтерского учета?
7. Охарактеризуйте структуру Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.
8. В чем проявляется взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами?
9. В чем заключается сущность и значение двойной записи?
10. Что такое бухгалтерская проводка?
11. По каким признакам в бухгалтерском учете осуществляется группировка счетов?
12. Какова классификация счетов по экономическому содержанию и структуре?

13. Что такое оборотные ведомости и с какой целью они используются в бухгалтерском учете?
14. Система счетов – это способ:
- А) группировки объектов учета;
  - Б) оперативного контроля за активами организации;
  - В) экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за объектами бухгалтерского учета;
  - Г) текущего отражения активов и источников их образования.
15. Двойная запись – это способ:
- А) группировки объектов учета;
  - Б) отражения хозяйственных операций;
  - В) обобщения данных бухгалтерского учета;
  - Г) проверки правильности корреспонденции счетов.
16. Двойная запись обеспечивает взаимосвязь между:
- А) счетами;
  - Б) счетами и оборотными ведомостями;
  - В) счетами и балансом;
  - Г) субсчетами и аналитическими счетами.
17. Корреспонденция счетов – это взаимосвязь между:
- А) счетами и балансом;
  - Б) синтетическими и аналитическими счетами;
  - В) дебетами счетов;
  - Г) дебетом одного счета и кредитом другого счета.
18. Сложной называется бухгалтерская проводка, где одновременно:
- А) один счет по дебету корреспондирует с другим по кредиту;
  - Б) два счета по дебету корреспондируют с двумя счетами по кредиту;
  - В) один счет корреспондирует по дебету и два по кредиту;
  - Г) один счет по дебету корреспондирует с несколькими аналитическими счетами по кредиту.
19. Группировка счетов по экономическому содержанию осуществляется для:
- А) построения системы аналитического учета;
  - Б) получения сводной информации;
  - В) обеспечения единства принципов отражения хозяйственных процессов;
  - Г) определения перечня счетов и однородных групп, необходимых для отражения хозяйственной деятельности отдельной организации.
20. К счетам учета хозяйственных процессов и результатов относят следующие счета:
- А) 20, 21, 99, 23
  - Б) 10, 19, 08, 09
  - В) 80, 81, 82, 83.
  - Г) 97, 96, 04, 02
21. Классификация счетов по структуре необходима для:
- А) удобства работы;
  - Б) понимания значения оборотов и остатков по счетам;
  - В) осуществления системы контроля;
  - Г) сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов по счетам.
22. Забалансовые счета необходимы для:
- А) учета активов, взятых в аренду;
  - Б) учета особо ценных ТМЦ;
  - В) учета активов, не принадлежащих организации;
  - Г) отражения операций, которые в данный момент не влияют на баланс организации, а так же для учета имущества, принятого на ответственное хранение, переработку, комиссию, в аренду.

23. Оборотные ведомости служат:
- А) для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления нового баланса;
  - Б) для определения конечных остатков по синтетическим счетам;
  - В) для определения оборотов по синтетическим счетам;
  - Г) для удобства ведения учета.
24. Оборотные ведомости составляются:
- А) только по синтетическим счетам;
  - Б) только по аналитическим счетам;
  - В) только по аналитическим счетам ТМЦ;
  - Г) по аналитическим и синтетическим счетам.
25. По оформлению выдачи денежных средств на хозяйственные расходы из кассы организации составляется бухгалтерская проводка:
- А) Д50 К73;
  - Б) Д73 К50;
  - В) Д71 К50;
  - Г) Д20 К50.
26. Приобретение нематериальных активов от поставщика оформляется бухгалтерской проводкой:
- А) Д04 К60 и Д19 К60;
  - Б) Д08 К60 и Д19 К60;
  - В) Д03 К60;
  - Г) Д60 К51
27. Ввод в эксплуатацию нематериальных активов отражается записью:
- А) Д08 К60;
  - Б) Д04 К60;
  - В) Д04 К08;
  - Г) Д20 К04.
28. Списание на себестоимость продукции общепроизводственных расходов оформляется записью:
- А) Д20 К25;
  - Б) Д20 К26;
  - В) Д20 К29;
  - Г) Д20 К28.
29. На сумму удержанного НДФЛ составляется бухгалтерская запись:
- А) Д69 К51;
  - Б) Д70 К69;
  - В) Д70 К68;
  - Г) Д20 К68.
30. Аннулирование акционерным обществом собственных акций по номинальной стоимости оформляется бухгалтерской записью:
- А) Д75 К80;
  - Б) Д80 К81;
  - В) Д84 К80;
  - Г) Д81 К80.
31. На сумму начисленных дивидендов при отсутствии или недостаточности прибыли производится бухгалтерская запись:
- А) Д75 К82;
  - Б) Д82 К75;
  - В) Д83 К75;
  - Г) Д82 К80.
32. Выберите верную проводку по начислению НДС в бюджет за реализованную продукцию:

- А) Д90 К69;
  - Б) Д90 К68;
  - В) Д62 К90;
  - Г) Д68 К90.
33. Бухгалтерская проводка Д26 К71 означает:
- А) выдачу денежных средств в под отчет на хозрасходы;
  - Б) отчет руководителя организации за командировку;
  - В) отчет рабочего основного производства за командировку;
  - Г) оформление займа работнику организации.
34. Бухгалтерская запись Д66 К51 означает:
- А) погашение задолженности перед поставщиком за счет краткосрочного кредита банка;
  - Б) погашение задолженности перед поставщиком за счет долгосрочного кредита банка;
  - В) получение краткосрочного кредита;
  - Г) получение долгосрочного кредита.
35. Выберите верную бухгалтерскую запись по отпуску материалов на исправление брака:
- А) Д10 К28;
  - Б) Д20 К28;
  - В) Д28 К70;
  - Г) Д28 К10.
36. Начисление отпускных за счет ранее созданного резерва на оплату отпусков рабочим основного производства оформляется бухгалтерской проводкой:
- А) Д96 К70;
  - Б) Д70 К96;
  - В) Д96 К69;
  - Г) Д20 К96.

## 4. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС ОРГАНИЗАЦИЙ

### 4.1. Балансовый метод отражения информации

Баланс (фр. *balance* – буквально весы) означает равновесие, уравнивание или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности.

Балансовое обобщение информации означает переход на более высокую ступень абстракции путем выявления общих свойств, признаков, отношений, тенденций развития и широко используется в учете, анализе финансово-хозяйственной деятельности, для обоснования и принятия управленческих решений.

Так видный австрийский бизнесмен В. Хойер в книге «Как делать бизнес в Европе» считает, что внутренние балансы и отчетность составляют главным образом для анализа ликвидности. Они содержат информацию для руководства об истинном финансовом положении организации. При этом автор отмечает, что ведение балансовой политики реализуется в рамках действующих законов. В. Хойер перечисляет меры балансовой политики: начисление амортизации, продажа ненужного оборудования, отсрочка введения в действие новых производств и цехов, повышение балансовой стоимости оборотных средств (путем использования методов ЛИФО, ФИФО), формирование резервов и т.п.

Балансовое обобщение характеризуется двойственным характером отражения объектов, который заключается в том, что объекты показываются в балансе дважды и рассматриваются с двух точек зрения, в двух аспектах, которые зависят от вида баланса. В настоящее время на практике применяются бухгалтерские балансы, балансы денежных доходов и расходов населения, межотраслевые балансы, материальные балансы, платежные балансы и т.д. Например, материальный баланс характеризует производство и потребление конкретных видов продукции, материалов.

Два аспекта балансового обобщения означают, что две совокупности показателей баланса должны быть равны. Например, объемы производства продукции должны быть сбалансированы с ее потреблением.

Балансовое обобщение предполагает синтетический характер информации, позволяющей свести частные показатели в едином измерителе в целостную систему обобщенных данных.

Балансовое обобщение информации дает возможность устанавливать и анализировать соотношения между ресурсами и их источниками, производством продукции и ее распределением, между затратами на производство и выпуском и т.п.

Балансовое обобщение информации было впервые применено для составления бухгалтерского баланса, что позволило установить имущественно-финансовое состояние организации, его положение в системе рыночной экономики.

Основой построения бухгалтерского баланса явилась двойственная группировка объектов бухгалтерского учета – по их функциональной роли в процессе производственной и финансовой деятельности и источникам формирования. Информация о двойственной группировке объектов получает в бухгалтерском балансе упорядоченное отражение в обобщенном виде в едином денежном измерителе.

Хотелось бы отметить, что практика учета, основанная на новейших методах обработки экономической информации за рубежом (США, Великобритания), а также методология принятия управленческих решений по данным бухгалтерского учета и отчетности, включая данные бухгалтерского баланса, заставляют переосмыслить сложившуюся роль бухгалтерского учета, рассматривая его как средство определения ответственности за экономическую эффективность хозяйственной деятельности.

## 4.2. Понятие и классификация бухгалтерских балансов

Один из ученых 20 века писал, что баланс – есть душа хозяйства, существование которой не менее реалистично, чем материального инвентаря хозяйства. Бухгалтерский баланс – это совокупность свойств отдельного хозяйства, присущих ему реально, независимо от того, насколько они постигаются бухгалтерским учетом как наукой.

**Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки имущества по его составу и размещению и источникам его формирования на первое число месяца, квартала, года в денежном выражении.** По внешнему виду бухгалтерский баланс представляет собой двухстороннюю таблицу, одна сторона которой называется актив (от лат. деятельный), другая – пассив (от лат. недейтельный). В активе (левая часть таблицы) отражаются средства организации по составу и размещению. В пассиве (правая часть таблицы) представлены источники формирования имущества организации.

Так как каждому виду средств соответствует определенный источник его образования, то итог актива должен быть равен итогу пассива. Итоги актива и пассива еще называются валютой баланса. Это основное правило баланса и один из критериев его безошибочности. Нельзя потратить или вложить в производство средства, которых не было, и нельзя не показать в отчетности те средства, которые остались неистраченными.

Бухгалтерский баланс, как правило, составляется на первое число каждого календарного месяца и является одним из главных отчетных документов организации по хозяйственной деятельности. По окончании квартала составляется квартальный баланс, а по итогам года – годовой. Квартальные балансы сдаются до 30 числа месяца, следующего за отчетным кварталом, а годовой баланс – до 1 апреля следующего года.

Бухгалтерский баланс есть свод остатков бухгалтерских счетов. При этом активные счета отражаются в активе баланса, пассивные счета – в пассиве баланса. Сальдо активно-пассивных счетов отражается следующим образом: дебетовое – в активе, кредитовое – в пассиве.

Бухгалтерский баланс, с одной стороны, характеризует статику хозяйства (остатки средств и источников на конкретную дату), а, с другой стороны, показывает динамику хозяйства (изменение имущества и источников за определенный период времени).

В зависимости от содержания, значения и порядка составления различают несколько видов балансов. Классификация бухгалтерских балансов представлена в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Классификация бухгалтерских балансов

Классификационный признак	Виды балансов	Особенности их составления
1. По способу оценки	1.1. Баланс-брутто	Включает в себя регулирующие статьи. Регулирующая статья – это статья, которая вычитается при определении остаточной стоимости средств. Баланс-брутто – это сальдо-оборотная ведомость
	1.2. Баланс-нетто	Это баланс, из которого исключены регулирующие статьи (амортизация основных средств и нематериальных активов, резервы под обесценение вложений в ценные бумаги). В настоящее время этот баланс является действующей отчетной формой (Приложение 3)

Классификационный признак	Виды балансов	Особенности их составления
2. По источникам составления	2.1. Инвентарный баланс	Составляется на основе описи средств. Данные балансы требуются при возникновении новой организации на существующей ранее имущественной основе или при изменении организационно-правовой формы
	2.2. Книжный баланс	Составляется на основе данных текущего бухгалтерского учета без предварительной проверки путем инвентаризации
	2.3. Генеральный баланс	Составляется на основе учетных записей и данных инвентаризации
3. По времени и цели составления	3.1. Вступительный баланс (начальный)	Составляется на момент регистрации организации. Это первый баланс организации. Составлением данного баланса открывается, по существу, ведение бухгалтерского учета в организации
	3.2. Текущий баланс (операционный)	Составляется периодически в течение всего времени существования организации. Начальный баланс – на начало года; промежуточный баланс – на первую часть квартала; заключительный баланс – на конец года, который является начальным балансом следующего года
	3.3. Ликвидационный баланс	Составляется при ликвидации организации. Они также могут быть начальными, промежуточными и заключительными. Предназначен для характеристики имущественного состояния на дату прекращения деятельности организации как юридического лица. Он отличается от других, главным образом, оценкой статей по реализационной стоимости, в большинстве случаев более низкой. В нем могут появиться такие статьи, которых ранее не было, например, стоимость фирмы (деловая репутация).
	3.4. Разделительный баланс	Составляется в момент деления организации на несколько структурных единиц или в случае передачи структурной единицы другой организации
	3.5. Объединительный баланс (соединительный, фузионный)	Составляется при объединении нескольких организаций в одну или при присоединении структурных единиц к данной организации
	3.6. Санируемые балансы	Составляются в тех случаях, когда организация приближается к банкротству. В этих условиях перед хозяйствующим субъектом возникает дилемма: либо ликвидироваться путем объявления о банкротстве, либо договориться с кредиторами об отсрочке платежей
4. По объему информации	4.1. Сводный баланс	Составляется путем механического сложения суммы нескольких единичных балансов
	4.2. Единичный баланс (простой)	Составляется для отражения деятельности одной организации
5. По характеру деятельности	5.1. Основной деятельности	Составляется по деятельности организации, соответствующей профилю, ее уставу
	5.2. Не основной деятельности	Составляется по ЖКХ, транспортному хозяйству, подсобным единицам и т.п.



Классификационный признак	Виды балансов	Особенности их составления
6. По объекту отражения	6.1. Самостоятельный баланс (консолидированный)	Это баланс конкретного юридического лица. Поэтому включает в себя показатели всех структурных подразделений (филиалов, представительств, отделений) вне зависимости, выделены ли они на отдельный баланс или нет. Показатели баланса организации включаются в сводный баланс, если эта организация имеет дочерние или зависимые общества, либо сама является дочерним или зависимым обществом по отношению к какой-либо организации
	6.2. Отдельный баланс	Составляется каким-либо подразделением организации (не являющимся самостоятельным юридическим лицом). Он отражает его имущественное и финансовое положение на отчетную дату для нужд управления организацией. Показатели отдельного баланса структурного подразделения включаются в баланс организации
	6.3. Сводный баланс	Включает в себя показатели бухгалтерской отчетности самой организации, а также дочерних и зависимых обществ, являющихся самостоятельными юридическими лицами

#### 4.3. Содержание и структура бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс содержит пять разделов, два из которых представлены в активе, а три – в пассиве. Характеристика отдельных видов статей баланса представлена в табл. 4.2.

Таблица 4.2

##### Содержание бухгалтерского баланса

Раздел	Группа статей	Содержание статей
<b>АКТИВ</b>		
<b>1. Внеоборотные активы</b>	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности; Патенты, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы; Произведения науки, литературы, искусства; Деловая репутация организации
	Результаты исследований и разработок	Отражается информация о данных активах по правилам ПБУ 17/02 "Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» Это завершенные и давшие положительный результат НИОКиТР

Раздел	Группа статей	Содержание статей
	Нематериальные поисковые активы	Поисковые активы, не имеющие материально-вещественную форму (право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений и (или) разведке полезных ископаемых; информация, полученная в результате топографических, геологических и геофизических исследований; результаты разведочного бурения; результаты отбора образцов; иная геологическая информация о недрах; оценка коммерческой целесообразности добычи)
	Материальные поисковые активы	Оборудование, используемое в процессе поиска, оценки и разведки полезных ископаемых, система трубопроводов, насосные агрегаты, резервуары
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования Здания, машины, оборудование и другие основные средства Незавершенное строительство
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг Имущество, предоставляемое по договору аренды, проката
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества, инвестиции в зависимые общества, инвестиции в другие организации, займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев, прочие финансовые вложения
	Отложенные налоговые активы	Это часть налога на прибыль, которая приведет к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль, как в следующем за отчетным, так и последующих отчетных периодах.
	Прочие внеоборотные активы	Затраты на приобретение, сооружение основных средств до ввода в эксплуатацию, затраты на приобретение и создание нематериальных активов, проведение НИОКР и ТР
<b>2.Оборотные активы</b>	Запасы	Сырье, материалы и аналогичные ценности, затраты в незавершенном производстве (издержках обращения), готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные, расходы будущих периодов
	Начисленный НДС на остаток имущества	НДС входящий по приобретенным активам, услугам, работам
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики Векселя к получению Задолженность дочерних и зависимых обществ Задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал Авансы выданные Прочие дебиторы (подотчетные лица, государство, работники по предоставленным им займам)

Раздел	Группа статей	Содержание статей
	Финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям Прочие финансовые вложения
	Денежные средства и денежные эквиваленты	Расчетные счета Валютные счета Денежные документы Прочие денежные средства Высоколиквидные ценные бумаги
	Прочие оборотные активы	Стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей. в отношении которых не принято решение об их списании; Суммы НДС, исчисленные с авансов и др.
БАЛАНС		
<b>ПАССИВ</b>		
<b>3. Капитал и резервы</b>	Уставный капитал	Стартовый капитал, с которого начинается деятельность организации. Размер должен соответствовать сумме зафиксированной в учредительных документах
	Собственные акции, выкупленные у акционеров	Уменьшают 3 раздел баланса
	Переоценка внеоборотных активов	Отражается сумма дооценки основных средств и нематериальных активов.
	Добавочный капитал (без переоценки)	Эмиссионный доход, положительная курсовая разница по вкладам в уставный капитал и др.
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	Отражается чистая прибыль прошлых лет и чистая прибыль отчетного периода. Непокрытый убыток показывается в круглых скобках.
<b>4. Долгосрочные обязательства</b>	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты Займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
	Отложенные налоговые обязательства	Это часть налога на прибыль, на которую организация должна увеличить платежи в бюджет по налогу на прибыль, как в последующем, так и последующих отчетных периодах.
	Оценочные обязательства	Сумма оценочного обязательства отражается, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства превышает 12 месяцев после отчетной даты.

Раздел	Группа статей	Содержание статей
	Прочие обязательства	<p>Расчеты с поставщиками в части долгосрочной кредиторской задолженности по предоставленной поставщиками рассрочке или отсрочке платежа.</p> <p>Расчеты в части задолженности перед покупателями, возникшей в результате получения авансов предоплат под предстоящую поставку продукции</p> <p>Долгосрочная задолженность по налогам (инвестиционный налоговый кредит, отсрочка уплаты налога)</p> <p>Целевое финансирование (получение организацией-застройщиком от инвестора целевого финансирования)</p>
<b>5.Краткосрочные обязательства</b>	Заемные средства	<p>Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты</p> <p>Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты</p>
	Кредиторская задолженность	<p>Поставщики и подрядчики</p> <p>Векселя к уплате</p> <p>Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами</p> <p>Задолженность перед персоналом организации</p> <p>Задолженность перед бюджетом и социальными фондами</p> <p>Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов</p> <p>Авансы полученные</p> <p>Прочие кредиторы</p>
	Доходы будущих периодов	Безвозмездные поступления
	Оценочные обязательства	Сумма оценочного обязательства отражается, если предполагаемый срок исполнения оценочного обязательства составляет менее 12 месяцев после отчетной даты. Например, резерв в связи с наличием обязательств по гарантийному обслуживанию продаваемой продукции, резерв в связи с предстоящими выплатами работникам по итогам года, резерв в связи с предстоящими выплатами отпусков, резерв в связи с участием в судебном разбирательстве, если у предприятия есть основания, что судебное решение будет принято не в ее пользу (при этом можно обоснованно оценить сумму возмещения)

Раздел	Группа статей	Содержание статей
	Прочие обязательства	Целевое финансирование. Порождающее обязательство по передаче заказчикам объектов финансирования в течение 12 месяцев после отчетной даты, фонды специального назначения на финансирование текущих расходов, суммы НДС, принятые к вычету при перечислении аванса и подлежащие восстановлению к уплате в бюджет при фактическом получении товаров либо при возврате перечисленного аванса
БАЛАНС		

#### 4.4. Изменение бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций

Ежедневно в организациях совершается множество хозяйственных операций, которые влияют на величину средств и источников их образования. При этом необходимо помнить, что должен соблюдаться принцип сбалансированности, т.е. какая бы операция не совершалась, сумма активов организации всегда будет равна сумме источников. В зависимости от способа влияния на баланс все хозяйственные операции принято на практике делить на четыре типа (рис. 4.1)



Рис. 4.1. Классификация типов хозяйственных операций

Операций I типа достаточно много. Например, это хозяйственные операции, связанные с взносом наличных денежных средств на расчетный счет организации, поступление де-

нежных средств в кассу для расчетов с персоналом по плате труда, с выдачей денежных средств из кассы в под отчет на командировочные расходы и т.д.

Таблица 4.3

Баланс организации «АВС», тыс. руб. (сокращенный)

Актив	На начало года	Изменения		На конец года	Пассив	На начало года	Изменения		На конец года
		+	-				+	-	
Основные средства	800			800	Уставный капитал	400			400
Сырье, материалы	300		- 200	100	Краткосрочные кредиты	200			200
Затраты в незавершенном производстве	100	+200		300	Поставщики и подрядчики	350			350
Касса	50			50	Задолженность перед бюджетом	150			150
Расчетный счет	150			150	Задолженность перед персоналом	300			300
Баланс	1400			1400	Баланс	1400			1400

II тип хозяйственных операций связан с перегруппировкой статей пассива баланса. В этом случае валюта баланса не изменяется. Например, удержан налог на доходы физических лиц в сумме 30 тыс. руб. (табл. 4.4). Данная операция затронула две статьи в пассиве баланса: «Задолженность перед бюджетом» и «Задолженность перед персоналом». При этом статья «Задолженность перед бюджетом» увеличивается, а статья «Задолженность перед персоналом» уменьшается на одну и ту же сумму.

III тип хозяйственных операций связан с увеличением имущества организации. При этом увеличивается одна статья в активе, другая в пассиве на одну и ту же сумму. Например, зачислен на расчетный счет краткосрочный кредит на сумму 100 тыс. руб. В этом случае увеличиваются статьи «Краткосрочные кредиты» и «Расчетный счет» (табл. 4.5).

IV тип хозяйственных операций связан с уменьшением одной статьи в активе, другой в пассиве баланса на одну и ту же величину. Например, организацией отражена выдача наличных денежных средств в счет погашения числящейся задолженности перед поставщиками в сумме 40 тыс. руб. В этом случае уменьшается статья «Касса» и статья «Поставщики и подрядчики» (табл. 4.6).

Таблица 4.4

## Баланс организации «АВС», тыс. руб. (сокращенный)

Актив	На начало года	Изменения		На конец года	Пассив	На начало года	Изменения		На конец года
		+	-				+	-	
Основные средства	800			800	Уставный капитал	400			400
Сырье, материалы	300		- 200	100	Краткосрочные кредиты	200			200
Затраты в незавершенном производстве	100	+200		300	Поставщики и подрядчики	350			350
Касса	50			50	Задолженность перед бюджетом	150	+ 30		180
Расчетный счет	150			150	Задолженность перед персоналом	300		- 30	270
Баланс	1400			1400	Баланс	1400			1400

Таблица 4.5

## Баланс организации «АВС», тыс. руб. (сокращенный)

Актив	На начало года	Изменения		На конец года	Пассив	На начало года	Изменения		На конец года
		+	-				+	-	
Основные средства	800			800	Уставный капитал	400			400
Сырье, материалы	300		- 200	100	Краткосрочные кредиты	200	+ 100		300
Затраты в незавершенном производстве	100	+200		300	Поставщики и подрядчики	350			350
Касса	50			50	Задолженность перед бюджетом	150	+ 30		180
Расчетный счет	150	+ 100		250	Задолженность перед персоналом	300		- 30	270
Баланс	1400			1500	Баланс	1400			1500

Таблица 4.6

## Баланс организации «АВС», тыс. руб. (сокращенный)

Актив	На начало года	Изменения		На конец года	Пассив	На начало года	Изменения		На конец года
		+	-				+	-	
Основные средства	800			800	Уставный капитал	400			400
Сырье, материалы	300		- 200	100	Краткосрочные кредиты	200	+ 100		300
Затраты в незавершенном производстве	100	+200		300	Поставщики и подрядчики	350		- 40	310
Касса	50		- 40	10	Задолженность перед бюджетом	150	+ 30		180
Расчетный счет	150	+ 100		250	Задолженность перед персоналом	300		- 30	270
Баланс	1400			1460	Баланс	1400			1460

В заключении, для того чтобы лучше усвоить материал, в табл. 4.7 рассмотрены практические ситуации, связанные с определением типа хозяйственной операции.

Таблица 4.7

## Определение типа хозяйственной операции

Содержание хозяйственной операции	Статьи баланса		Изменение статей баланса		Тип операции
	в активе	в пассиве	А	П	
1	2	3	4	5	6
1. Выдана из кассы заработная плата персоналу	«Касса»	«Задолженность перед персоналом»	-	-	IV
2. Перечислено с расчетного счета в пенсионный фонд	«Денежные средства» (Расчетный счет)	«Кредиторская задолженность» (перед государственными и внебюджетными фондами)	-	-	IV
3. Дооценка основных средств	«Основные средства»	«Добавочный капитал»	+	+	III



1	2	3	4	5	6
4. Приобретение основных средств от поставщика	«Прочие внеоборотные активы»	«Кредиторская задолженность» перед поставщиками	+	+	III
5. Основные средства введены в эксплуатацию	«Прочие внеоборотные активы» «Основные средства»		- +		I
6. Формирование резервного капитала		«Резервный капитал» «Нераспределенная прибыль»		+ -	II
7. Приобретение нематериальных активов от поставщика	«Прочие внеоборотные активы»	«Кредиторская задолженность» поставщиками и подрядчиками)	+	+	III
8. Нематериальные активы введены в эксплуатацию	«Прочие внеоборотные активы» «Нематериальные активы»		- +		I
9. Отражены затраты, связанные с приобретением лизингового имущества	«Прочие внеоборотные активы»	«Кредиторская задолженность» (перед поставщиками и подрядчиками)	+	+	III
10. Организацией-лизингодателем принято к учету лизинговое имущество	«Доходные вложения в материальные ценности» «Прочие внеоборотные активы»		+ -		I
11. Приобретены запчасти от поставщика	«Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»	«Кредиторская задолженность» (перед поставщиками и подрядчиками)	+	+	III
12. Начислена заработная плата рабочим основного производства	«Затраты в незавершенном производстве»	«Кредиторская задолженность» (перед персоналом)	+	+	III
13. Начислен ОСН (налоговая база – заработная плата основных рабочих)	«Затраты в незавершенном производстве»	«Кредиторская задолженность» (перед государственными внебюджетными фондами)	+	+	III
14. Начислена амортизация основных средств в основном производстве	«Затраты в незавершенном производстве» «Основные средства» (начисление амортизации приводит к уменьшению остаточной стоимости основных средств)		+ -		I

1	2	3	4	5	6
15. Материалы отпущены во вспомогательное производство	«Затраты в незавершенном производстве» «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»		+		I
			-		
16. Продукция из цеха основного производства отгружена на склад готовой продукции	«Готовая продукция и товары для перепродажи» «Затраты в незавершенном производстве»		+		I
			-		
17. Отражен НДС по приобретенным материалам от поставщика	«НДС по приобретенным ценностям»	«Кредиторская задолженность» (перед поставщиками и подрядчиками)	+	+	III
18. Выдано из кассы под отчет на хозяйственные расходы	«Касса» «Дебиторская задолженность краткосрочная» (подотчетные лица)		-		I
			+		
19. Подотчетное лицо отчиталось приобретением товаров для перепродажи	«Дебиторская задолженность краткосрочная» (подотчетные лица) «Готовая продукция и товары для перепродажи»		-		I
			+		
20. Некоммерческой организацией отражено получение наличных денежных средств	«Касса»	«Целевое финансирование»	+	+	III
21. Отражено доведение величины уставного капитала до величины чистых активов		«Уставный капитал» «Нераспределенная прибыль»		+	II
				-	
22. Коммерческой организацией сумма дооценки выбывшего объекта основных средств перенесена в нераспределенную прибыль		«Добавочный капитал» «Нераспределенная прибыль»		-	II
				+	

1	2	3	4	5	6
23. Подотчетное лицо отчиталось за командировку (работник основного производства)	«Дебиторская задолженность краткосрочная» (подотчетные лица) «Затраты в незавершенном производстве»		-  +		I
24. Зачислен долгосрочный кредит на расчетный счет	«Денежные средства» (расчетный счет)	«Долгосрочные обязательства» (займы и кредиты)	+	+	III
25. Отражен уставный капитал в сумме вкладов учредителей	«Дебиторская задолженность краткосрочная» (учредители)	«Уставный капитал»	+	+	III
26. Учредитель внес в уставный капитал основные средства	«Незавершенное строительство» «Дебиторская задолженность краткосрочная» (учредители)		+  -		I
27. Учредитель внес в качестве вклада в уставный капитал товары	«Готовая продукция и товары для перепродажи» «Дебиторская задолженность краткосрочная» (учредители)		+  -		I
28. Безвозмездно получены материалы	«Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»	«Доходы будущих периодов»	+	+	III
29. Безвозмездно приобретены нематериальные активы	«Прочие внеоборотные активы»	«Доходы будущих периодов»	+	+	III
30. Отражены суммы ежемесячных отчислений на образование ремонтного фонда	«Затраты в незавершенном производстве»	«Резервы предстоящих расходов»	+	+	III
31. Выдан работнику краткосрочный заем наличными из кассы	«Касса» «Дебиторская задолженность краткосрочная» (работники)		-  +		I

1	2	3	4	5	6
32. Участником договора простого товарищества отражена передача наличных денежных средств в счет вклада в общее имущество	«Касса» «Краткосрочные финансовые вложения»		– +		I
33. Уценка основных средств в пределах сумм дооценки, проведенной в предыдущий год	«Основные средства»	«Добавочный капитал»	–	–	IV
34. Начислена амортизация по нематериальным активам	Затраты в незавершенном производстве» «Нематериальные активы»		+ –		I
35. Отражен НДС по приобретенным товарам от поставщика	«НДС по приобретенным ценностям»	«Кредиторская задолженность перед поставщиками»	+	+	III
36. Перечислен НДС с расчетного счета в бюджет	«Расчетный счет»	«Кредиторская задолженность» (по налогам и сборам)	–	–	IV
37. Выдан перерасход по авансовому отчету подотчетного лица из кассы	«Касса»	«Кредиторская задолженность краткосрочная» (подотчетное лицо)	–	–	IV
38. Получены по договору краткосрочного займа в натуральной форме материалы	«Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»	«Долгосрочные обязательства» (займы и кредиты)	+	+	III
39. Отражена стоимость материалов, отгруженных на сторону, если в течение определенного времени доход от продажи не может быть признан	«Товары отгруженные» «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности»		+ –		I
40. Приняты к учету животные (молодняк), оплаченные подотчетными лицами	«Животные на выращивании и откорме» «Дебиторская задолженность краткосрочная» (подотчетные лица)		+ –		I

1	2	3	4	5	6
41. Приняты к учету животные (молодняк), полученные безвозмездно	«Животные на выращивании и откорме»	«Доходы будущих периодов»	+	+	III
42. Выданы из кассы дивиденды учредителям	«Касса»	«Задолженность перед участниками по выплате доходов»	-	-	IV
43. Отражены суммы ежемесячных отчислений на образование резерва на оплату отпусков	«Затраты в незавершенном производстве»	«Резервы предстоящих расходов»	+	+	III
44. Отражено поступление наличных денежных средств от покупателей в счет погашения числящейся за ними задолженности	«Касса» «Дебиторская задолженности» (покупатели и заказчики)		+		I
45. Отражена сумма предоставленных другим организациям займов	«Касса» «Краткосрочные финансовые вложения»		-		I
46. Отражен выкуп собственных краткосрочных облигаций за наличный расчет	«Касса»	«Краткосрочные кредиты и займы»	-	-	IV
47. Отражена задолженность другим организациям за оказанные услуги (воду, тепло, энергию), расходуемые на технологические нужды	«Затраты в незавершенном производстве»	«Кредиторская задолженность» (поставщики и подрядчики)	+	+	III
48. Отражена задолженность перед подрядчиком за оказанные услуги, расходы по которым относятся к будущим периодам	«Расходы будущих периодов»	«Кредиторская задолженность» (поставщики и подрядчики)	+	+	III
49. Отражена задолженность по уплате налогов, включаемых в себестоимость	«Затраты в незавершенном производстве»	«Кредиторская задолженность по налогам и сборам»	+	+	III

1	2	3	4	5	6
50. Отражена сумма отчислений на социальное страхование от сумм выплат работникам, затраты на которые резервировались в установленном порядке		«Резервы предстоящих расходов и платежей» «Кредиторская задолженность» (перед государственными и внебюджетными фондами)		-          +	II
51. Отражена задолженность по оплате труда работников, связанная со строительством объектов ОС (хозспособ)	«Незавершенное строительство»	«Кредиторская задолженность» (перед персоналом организации)	+	+	III
52. Отражена задолженность по выплате доходов учредителям по итогам распределения чистой прибыли		«Нераспределенная прибыль» «Задолженность перед участниками»		-          +	II
53. Организацией-арендатором включена в затраты на производство сумма арендной платы	«Затраты в незавершенном производстве»	«Кредиторская задолженность» (прочие кредиторы)	+	+	III
54. Увеличение добавочного капитала за счет средств целевого финансирования		«Добавочный капитал» «Целевое финансирование»		+          -	II
55. Безвозмездно приняты к учету ценные бумаги	«Краткосрочные финансовые вложения»	«Доходы будущих периодов»	+	+	III

Проанализировав ситуации, рассмотренные в табл. 4.7, можно констатировать следующее:

1. Если в хозяйственной операции участвуют две статьи, представленные в активе бухгалтерского баланса (А), то для сохранения равновесия одна статья должна увеличиваться, другая – уменьшаться (А↑, А↓).
2. Если в хозяйственной операции участвуют две статьи, представленные в пассиве бухгалтерского баланса (П), то для сохранения равновесия одна статья должна увеличиваться, другая – уменьшаться (П↑, П↓).
3. Если в хозяйственной операции участвуют две статьи, одна из которых представлена в активе бухгалтерского баланса, а другая – в пассиве, то для сохранения равновесия они должны увеличиваться (А↑, П↑).
4. Если в хозяйственной операции участвуют две статьи, одна из которых представлена в активе бухгалтерского баланса, а другая – в пассиве, то для сохранения равновесия они должны уменьшаться (А↓, П↓).

## Контрольные вопросы и тесты к разделу 4

1. Что такое балансовое обобщение информации?
2. Дайте определение понятию «бухгалтерский баланс».
3. Чем отличается баланс-брутто от баланса-нетто?
4. Назовите и охарактеризуйте виды балансов в зависимости от различных классификационных признаков.
5. Перечислите и охарактеризуйте разделы и статьи актива бухгалтерского баланса.
6. Перечислите и охарактеризуйте разделы и статьи пассива бухгалтерского баланса.
7. Какое влияние оказывают хозяйственные операции на баланс?
8. Почему актив баланса равен пассиву баланса?
9. Дайте характеристику первому типу хозяйственных операций, приведите примеры.
10. Дайте характеристику второму типу хозяйственных операций, приведите примеры.
11. Дайте характеристику третьему типу хозяйственных операций, приведите примеры.
12. Дайте характеристику четвертому типу хозяйственных операций, приведите примеры.
13. Назовите основные требования к балансу.
14. Сальдовый баланс составляется для характеристики имущества хозяйства на:
  - А) начало деятельности организации;
  - Б) момент ликвидации;
  - В) определенную дату;
  - Г) момент приобретения основных средств.
15. Вступительный баланс отражает состав имущества организации:
  - А) на конец отчетного года;
  - Б) на дату ликвидации;
  - В) за два месяца до окончания отчетного года;
  - Г) в начале деятельности.
16. Заключительный баланс характеризует хозяйственную деятельность организации:
  - А) за определенный период времени;
  - Б) на дату ликвидации;
  - В) за два месяца до окончания отчетного года;
  - Г) на момент приобретения внеоборотных активов.
17. Основные средства в балансе отражаются:
  - А) по сумме фактических затрат на приобретение;
  - Б) по остаточной стоимости;
  - В) по первоначальной стоимости;
  - Г) по инвентарной стоимости.
18. В пассиве баланса по статье «Добавочный капитал» отражается:
  - А) сумма эмиссионного дохода от реализации акций сверх номинала;
  - Б) безвозмездные поступления;
  - В) доходы от участия в других организациях;
  - Г) дооценка основных средств.
19. Баланс-брутто:
  - А) включает в себя регулирующие статьи;
  - Б) исключает регулирующие статьи;
  - В) включает забалансовые счета;
20. В активе баланса в обобщенном виде представлены:
  - А) экономические ресурсы;
  - Б) источники;
  - В) хозяйственные процессы;
  - Г) результаты хозяйственной деятельности

21. По объему информации балансы могут быть.
- А) сводные и единичные;
  - Б) разделительные и объединительные;
  - В) отдельные и сводные;
  - Г) инвентарные и генеральные.
22. Создание резервного капитала относят к :
- А) I типу хозяйственных операций;
  - Б) II типу хозяйственных операций;
  - В) III типу хозяйственных операций;
  - Г) IV типу хозяйственных операций.
23. Дооценка основных средств вызывает изменения:
- А) только в пассиве баланса;
  - Б) только в активе баланса;
  - В) в активе и пассиве баланса в сторону увеличения имущества;
  - Г) в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения имущества.
24. Операция по созданию резерва предстоящих расходов на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание относится к:
- А) I типу;
  - Б) II типу;
  - В) III типу;
  - Г) IV типу.
25. Операция по предоставлению ссуды работнику из кассы организации относится к:
- А) I типу;
  - Б) II типу;
  - В) III типу;
  - Г) IV типу.



## 5. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

### 5.1. Техника бухгалтерского учета

Под **техникой бухгалтерского учета** понимается способ его ведения, т.е. операции выполнения всего комплекса работ в бухгалтерии по обработке учетной информации, присущими бухгалтерскому учету методами, начиная с регистрации учетной информации.

Для этой цели главный бухгалтер в организации разрабатывает систему учета с применением учетных регистров. **Учетные регистры – это листы бумаги, приспособленные для регистрации и группировки в них данных о наличии средств и операций с ними, зафиксированных первичными носителями информации.** Применяемые в практике бухгалтерского учета учетные регистры можно классифицировать по внешнему виду, по объему содержания и по последовательности записей (рис.5.1).

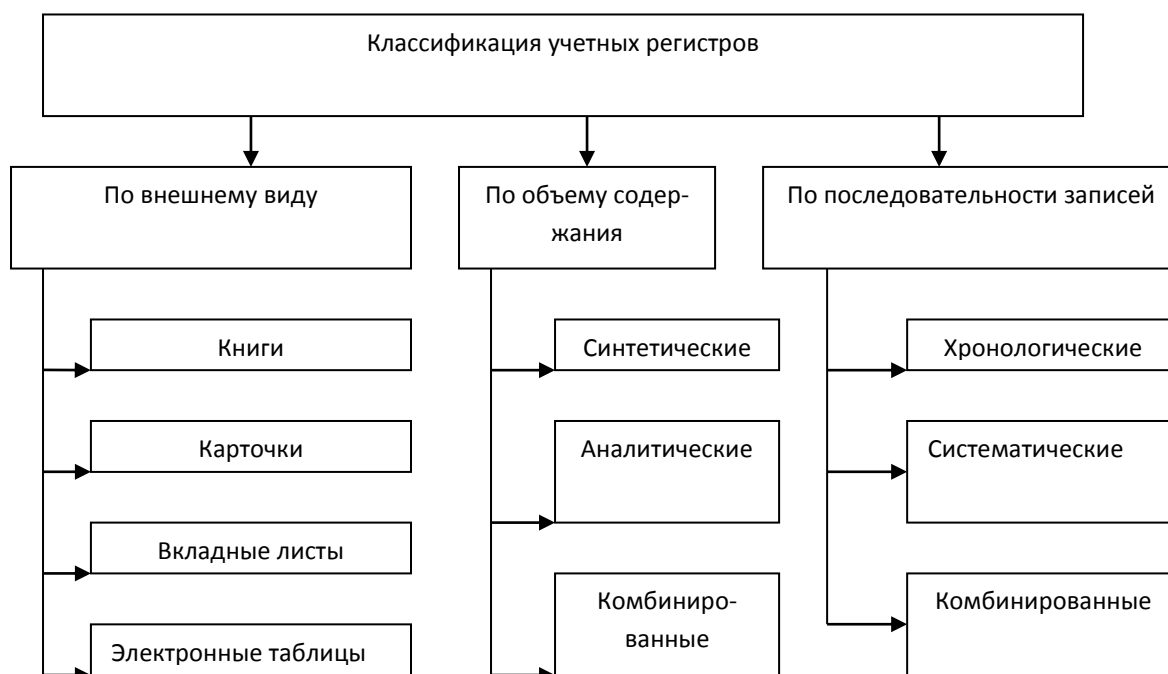


Рис. 5.1. Классификация учетных регистров

По своему внешнему виду учетные регистры подразделяются на книги, карточки, свободные листы и электронные таблицы.

**Книги** представляют собой сброшюрованные свободные листы определенного формата и графления. Например, это кассовая книга, книга регистрации счетов-фактур, главная книга и др. Преимущество книг в том, что исключается возможность замены отдельных листов новыми, при злоупотреблениях и хищениях, так как листы нумеруются, а иногда и прошнуровываются и печатаются печатью организации за подписью руководителя и главного бухгалтера (кассовая книга). Применяются книги разного назначения. Главная книга является регистром синтетического учета и служит для составления баланса и отчетности, книга остатков материалов на складах – как регистр аналитического учета, необходимый для сверки данных бухгалтерского учета с данными оперативно-складского учета и для контроля за сохранностью имущества, а книга покупок-продаж – для регистрации счетов-фактур.

**Карточки** предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), материальных ценностей по местам хранения (карточки складского учета материалов), дебиторов, кредиторов и открываются на каждый конкретный объект учета. На их основе создают картотеку основных средств, ТМЦ, готовой продукции, дебиторов и кредиторов. Хранят их в специальных ящиках – картотеках.

**Свободные листы** (вкладные листы) – это регистры большого формата и с большим количеством сведений. Обычно они содержат разнородную информацию по одному или нескольким синтетическим счетам в разрезе аналитических счетов и предназначены для синтетического и аналитического учета. К ним относятся: журналы-ордера, различные ведомости (ведомость начисления заработной платы) и др. Они удобны в использовании, так как позволяют рациональнее распределить обязанности между работниками учета. Это самый распространенный вид учетных регистров. Свободные листы отличаются от карточек тем, что они изготавливаются из менее плотной бумаги и имеют большой формат. Их хранят в особых папках-регистраторах. Свободные листы открываются, как правило, на месяц или квартал.

По объему содержания регистры могут быть аналитического учета и синтетического учета, а также комбинированные. Карточки складского учета материалов – это регистр аналитический. Главная книга – регистр синтетический.

По последовательности записей учетные регистры подразделяются на хронологические, систематические и комбинированные.

**Хронологические регистры** предназначены для записи в хронологической последовательности, исходя из времени выполнения хозяйственной операции. Задача такой регистрации – обеспечить повседневный контроль за своевременным и полным отражением в учете всех без исключения хозяйственных операций. Например, это журнал регистрации хозяйственных операций.

**Систематические регистры** предназначены для записи в определенной группировке однородных хозяйственных операций за определенное время (например, месяц). Такая регистрация позволяет проследить за состоянием и движением отдельных видов средств и источников их образования. Например, такой регистр, как Главная книга.

**К комбинированным регистрам** относят регистры, предназначенные для одновременной записи хозяйственных операций в хронологическом и систематическом порядке. Например, журналы-ордера, в которых запись производится одновременно в хронологическом и систематическом порядке.

Техника записи в учетных регистрах подчинена форме и назначению учетного регистра. Одни регистры предназначены для линейной записи, другие – для линейно-позиционной, третьи – для шахматной записи.

При линейной записи каждая операция полностью отражается по одной горизонтальной строке.

При линейно-позиционной записи операция также отражается по одной горизонтальной строке, но не полностью. Записи, отражающие ее продолжение и завершение впоследствии по позициям, дополнительно вписываются в ту же строку, но в соответствующие графы. Например, поступление материалов и образование задолженности поставщикам будет отражено по горизонтальной строке, но дата погашения задолженности будет проставлена по этой же строке лишь тогда, когда сумма задолженности будет поставщику перечислена.

При шахматной записи каждая операция отражается только один раз, что позволяет сократить вдвое объем учетных работ по «разноске» хозяйственных в учетные регистры.

## 5.2. Понятие формы бухгалтерского учета

Если предмет бухгалтерского учета отвечает на вопрос: «Что мы отражает в бухгалтерском учете?», метод: «Как, какими приемами и способами это делается?», техника бухгалтерского учета отвечает: «Где, в каких носителях информации отражаются хозяйственные операции?», то форма бухгалтерского учета отвечает: «В каком порядке идет отражение информации в бухгалтерских регистрах?».

Следовательно, техническая сторона учетного процесса заключается в выборе формы ведения бухгалтерского учета. **Под формой бухгалтерского учета понимают совокупность учетных регистров, которые используются в определенной последовательности и взаимодействии для ведения учета с применением принципа двойного счета.**

Формы бухгалтерского учета различаются по следующим признакам:

- количеством учетных регистров, которые применяются, их назначением, содержанием, формой и внешним видом;
- последовательностью и способами записей в четных регистрах;
- связью регистров аналитического и систематического, синтетического и аналитического учета.

К формам учет выдвигают ряд требований, в частности они должны:

- обеспечивать полноту и реальность отражения в учетных регистрах всего кругооборота средств, оперативный и повседневный контроль управленческих решений, сохранение собственности, эффективное использование ресурсов организации;
- быть экономическими, т.е. поиск путей снижения затрат на сбор, обработку и передачу информации при одновременно повышении оперативности и качества учета;
- максимально отвечать потребностям сводки информации, т.е. в регистрах необходимо иметь такую группировку записей, которая бы позволяла бы получить все отчетные показатели, не применяя выборку и не обращаясь непосредственно к первичным документам;
- обеспечивать правильное соединение синтетического и аналитического учета;
- обеспечивать своевременное отображение в учете хозяйственных операций и составление отчетности, что повышает полезность бухгалтерского учета, позволяет своевременно уведомить о ходе исполнения текущих планов и улучшает управление организацией;
- наиболее полно удовлетворять требования экономического анализа хозяйственной деятельности организации.

Организация самостоятельно выбирает форму ведения бухгалтерского учета и должно придерживаться ею на протяжении определенного времени (однако не меньше года). О возможной замене принятой формы бухгалтерского учета в следующем учетном периоде необходимо указать в Приказе об учетной политике.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней отчетности является коммерческой тайной. Рациональная организационная форма учета должна обеспечивать получение необходимой информации о хозяйственных процессах, группировку и регистрацию первичных документов, повышение продуктивности работы учетчиков в процессе подготовки первичных данных, их обработки и записи в учетные регистры, уменьшение количества ошибок при регистрации и обобщении учетных данных, а также сохранение информационного фонда, который способствует принятию эффективных управленческих решений.

В настоящее время различают несколько форм бухгалтерского учета:

1. Мемориально-ордерная форма.
2. Журнально-ордерная форма.
3. Упрощенная форма.
4. Компьютерная (автоматизированная) форма.

### 5.3. Мемориально-ордерная форма учета

**Мемориально-ордерная форма учета** получила свое название от учетного регистра – мемориальный ордер, которым завершается обработка первичных документов. Эта форма предусматривает составление проводок на каждый первичный документ отдельной справкой в мемориальных ордерах. Для операций с одинаковой корреспонденцией счетов устанавливаются отдельные ведомости, по которым в конце месяца подводятся итоги и составляются итоговые мемориальные ордера. Пример мемориального ордера № 2 «Расчетный счет» приведен в табл. 5.1.

Мемориальные ордера являются документами бухгалтерского оформления. За каждым мемориальным ордером закрепляется постоянный номер. Оформленные ордера на каждую группу однородных операций регистрируются в хронологическом порядке в журнале регистрации мемориальных ордеров (хронологический регистр синтетического учета), подписываются главным бухгалтером и исполнителем (табл. 5.2). Итоги оборотов по регистрационному журналу должны соответствовать итогам оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов.

Проводки из мемориальных ордеров разносят по счетам Главной книги (табл. 5.3). На основании итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по синтетическим счетам для проверки правильности отражения хозяйственных операций, итоги ее оборотов по дебету и кредиту сверяются с итогами журнала регистрации мемориальных ордеров. На основании оборотной ведомости по синтетическим счетам составляют баланс.

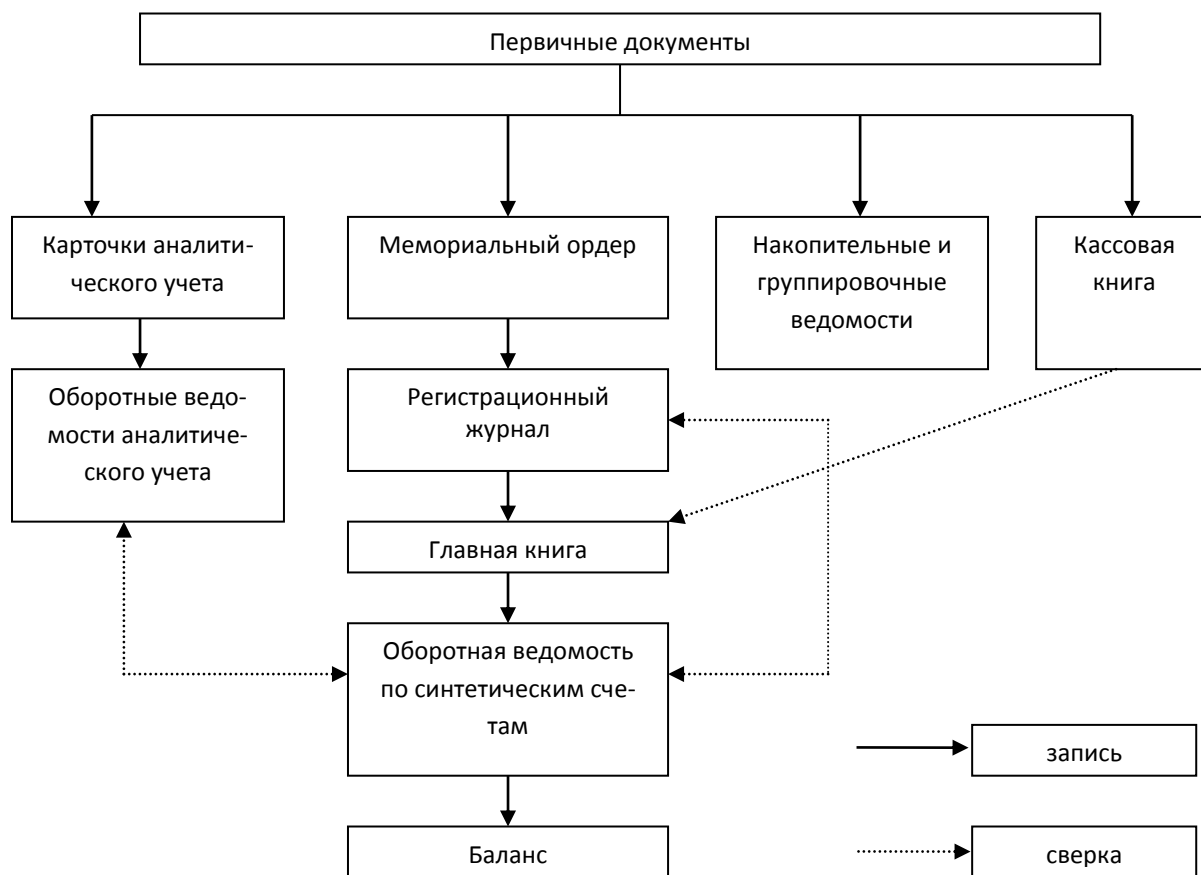


Рис. 5.2. Мемориально-ордерная форма учета

Таблица 5.1

### Мемориальный ордер № 2 «Расчетный счет»

За март 200X г.

№ п/п	Дата	№ доку-мента	Наименование операции	Д	К	Сумма, руб.
1	1.03		Зачислена выручка от покупателя	51	60	150 000
2	1.03		Внесена выручка в банк	51	50	100 000
3	1.03		Перечислено в пенсионный фонд	69	51	50 000
4	1.03		Перечислено поставщику	60	51	80 000
5	1.03		Перечислено в бюджет	68	51	20 000
			Итого			400 000

Таблица 5.2

### Регистрационный журнал

За март 200X г.

Порядковые номера мемориальных ордеров	Дата составления	Сумма, тыс. руб.
1 «Касса»	1.03	200
2 «Расчетный счет»	1.03	400
	...	
Итого за март		85 000

Таблица 5.3

### Страница Главной книги

Счет 51 «Расчетный счет»

Дебет					Кредит					
Дата	№ мемориального ордера	С кредита счетов		Итого по дебету	Дата	№ мемориального ордера	С кредита счетов			Итого по кредиту
		60	50				69	60	68	
1.03	Сальдо									
1.03	1	150	100	250	1.03	1	50	80	20	150

Специалисты в области учета отмечают следующие преимущества и недостатки мемориально-ордерной формы учета, которые приведены в табл. 5.4.

Таблица 5.4

### Преимущества и недостатки мемориально-ордерной формы учета

Критерии	Комментарий
<b>Преимущества</b>	
1. Довольно простая структура	Вместо многочисленных регистров синтетического учета применяется один регистр синтетического учета – Главная книга. Удачно сочетается использование книг и карточек
2. Наглядность записей	Все синтетические счета располагаются на одном листе, что дает возможность проверять правильность записей в учетных регистрах и выявлять допущены ошибки
3. В любое время можно получить баланс по счетам	Для этого достаточно подсчитать суммы по итоговой графе и скорректированным счетам
4. Возможность разделения учетной работы между специалистами разного уровня	Простота и доступность учетной техники, строгая последовательность учетного процесса
<b>Недостатки</b>	
1. Многообразие записей	Каждая хозяйственная операция с момента выписки документа до передачи в архив записывается от семи и более раз в учетных регистрах. Поэтому данная форма учета является трудоемкой

Критерии	Комментарий
2. Отрыв синтетического учета от аналитического	Для связи синтетического и аналитического учета используются оборотные ведомости. Синтетический учет ведется вместе с аналитическим, причем, как правило, опережает его. Громоздкость записей на конец месяца делают невозможным завершение разнесения документов в регистры аналитического учета и сверки с данными синтетического учета до составления баланса. Ошибки, которые возникают после этого, исправить можно только в следующем периоде
3. Длительность учетного цикла	Вышеупомянутые недостатки, а также накопление учетной работы за месяц приводят к увеличению объема учетных работ. После подачи годового отчета годовой учетный цикл не завершается, а продолжается, пока не будут разнесены данные по аналитическим счетам
4. Неудобность проверки взаимных расчетов	Расшифровка, с каких сумм составляется остаток по счетам, является очень сложным процессом и затрачивается много времени

Аналитический учет ведется в карточках, в книгах (кассовая книга) на основании первичных документов, подшитых к мемориальным ордерам. Записи по аналитическим счетам делают ежедневно со ссылкой на номер мемориального ордера. По данным об остатках и оборотах, отражаемых в карточках, составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоги таких ведомостей сверяются итогами оборотной ведомости по синтетическим счетам (рис. 5.2).

#### 5.4. Журнально-ордерная форма учета

Журнально-ордерная форма учета построена на использовании журналов-ордеров. Журнал-ордер – это регистр, в котором сочетаются хронологические и систематические, а также аналитические и синтетические формы записи.

Журналы-ордера ведутся непосредственно на основе первичных документов только по синтетическим счетам с небольшим числом отражаемых в них операций. При большом количестве однородных первичных документов данные их сначала накапливаются в накопительных вспомогательных ведомостях, итоги которых в конце месяца переносятся в соответствующие журналы-ордера.

Журнал-ордер имеет постоянный номер и открывается для каждого синтетического счета или несколько взаимосвязанных счетов. Построение журналов-ордеров осуществляется по кредитовому принципу. Заранее предусмотрена типовая корреспонденция счетов, что уменьшает вероятность появления ошибок.

По содержанию и форме журналы-ордера делятся на три группы:

1. Журналы-ордера, состоящие из двух частей. В первой части регистрируются кредитовые обороты по счету. Вторая часть представляет собой вспомогательную ведомость, составляемую в целях контроля за движением денежных средств. Например, к журналу ордеру № 1, который ведется по кредиту счета «Касса», открывается ведомость № 1 по дебету счета «Касса». Записи в указанные регистры осуществляются по шахматному принципу, что сокращает время для регистрации операций.

2. По счетам расчетов с поставщиками и подрядчиками, подотчетными лицами и т.д. используют журналы ордера второй группы. В них совмещается синтетический и аналитический учет, поэтому нет надобности вести дополнительно карточки и книги аналитического учета и делать сверку между ними. Записи в этих журналах-ордерах осуществляют линейным способом, т.е. обороты дебетовые и кредитовые размещаются на одной линии. Например, в журнале-ордере № 6 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками по кредиту

счета 60 аналитический учет ведется по каждому поставщику и платежному требованию. По одной строке отражается задолженность организации конкретным поставщикам и делается запись о ее погашении по мере оплаты по этой же строке. Общий итог оборотов по кредиту и дебету – данные синтетического учета.

3. Журналы-ордера и ведомости третьей группы предназначены для учета затрат на производство. Записи в данных регистрах производятся в шахматном порядке. При этом кредитуемые счета отражаются по вертикали, а дебетуемые счета – по горизонтали регистра. Например, журнал-ордер № 10 ведется по дебету и кредиту нескольких взаимосвязанных счетов. В нем записываются лишь итоговые суммы за месяц, что позволяет располагать обобщающие данными о затратах на производство по экономическим элементам и статьям калькуляции. К журналу-ордеру № 10 ведутся вспомогательные ведомости № 12 (по счету 25), № 15 (по счетам 26, 96, 97).

В дополнение к журналам ордерам и ведомостям могут составляться разработочные таблицы, где производят расчет, например, сумм амортизации и др. Итоги из журналов ордера переносят в Главную книгу, которая ведется в течение года. Каждый лист Главной книги открывается на один синтетический счет. В ней дебетовые обороты расшифровываются (собираются из разных журналов-ордеров), а кредитовые обороты переносятся общей суммой из разных журналов-ордеров. В Главной книге по каждому счету показываются остатки на начало и конец месяца. Правильность записей в Главной книге проверяется путем подсчета оборотов и остатков по всем счетам. На основании коечных остатков в Главной книге составляется сальдовый баланс. Схема журнально-ордерной формы учета представлена на рис. 5.3.



Рис. 5.3. Схема журнально-ордерной формы учета

В настоящее время применяют два варианта журнально-ордерной формы учета. Первый вариант используют крупные организации, и он включает составление 16 журналов-ордеров, ряд вспомогательных ведомостей и таблиц (табл. 5.5). Для организаций, которые

используют ограниченное число синтетических счетов, количество журналов-ордеров сокращено вдвое.

Таблица 5.5

**Перечень типовых регистров журнально-ордерной формы учета для промышленных организаций**

№ журна-нала-ордера	По кредиту счета	№ ведомо-домо-мости	Наименование и значение
1	«Касса»	1	Ведомость к счету 50
2	«Расчетный счет»	2	Ведомость к счету 51
3	«Специальные счета в банке», «Денежные доку-менты», «Переводы в пути»	5	Ведомость аналитического учета расчетов с поставщиками в порядке плановых платежей
4	«Расчеты по краткосрочным кредитам и зай-мам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», «Кредиты банков для работников»	7	Ведомость учета расчетов с разны-ми дебиторами и кредиторами
6	«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	8	Книга учета депонированной зара-ботной платы
7	«Расчеты с подотчетными лицами»	10	Ведомость учета материалов на складах
8	«Финансовые вложения», «Расчеты по авансам выданным», «Расчеты по претензиям», «Расчеты по авансам полученным», «Расчеты с персона-лом по прочим операциям», «Расчеты с учреди-телями», «Расчеты с разными дебиторами, кре-диторами»	11	Ведомость учета материалов в цехах
9	«Внутрихозяйственные расчеты»	12	Ведомость учета затрат цехов
10	«Амортизация основных средств», «Амортиза-ция нематериальных активов», «Материалы», «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательное производство», «Общепроизводственные расхо-ды», «Общехозяйственные расходы», «Брак в производстве, «Обслуживающие производства и хозяйства», «Расходы будущих периодов», «Рас-четы по имущественному и личному страхова-нию», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «недостачи и потер и от порчи ценно-стей»	13	Ведомость учета затрат обслужива-ющих производств и хозяйств
11	«Готовая продукция», «Товары», «Коммерче-ские расходы», «Товары отгруженные», «Про-дажи», «Расчеты с покупателями и заказчиками»	14	Ведомость учета потерь в производ-стве
12	«Оценочные резервы», «Уставный капитал», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «нераспределенная прибыль (непокрытый убы-ток)», «Резервы предстоящих расходов», «Це-левые финансирования и поступления»	15	Ведомость учета общехозяйствен-ных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов
13	«Основные средства», «Нематериальные акти-вы», «Доходные вложения в материальные цен-ности», «Прочие доходы и расходы»	16	Ведомость учета реализации про-дукции (работ, услуг)
15	«Прибыль и убытки», «Доходы будущих пери-одов»	17	Ведомость учета нематериальных активов и их износа
16	«Оборудование к установке», «Капитальные вложения», «Животные на выращивании и от-корме»	18	Ведомость учета затрат по капи-тальным вложениям



Пример журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 представлен в табл. 5.6 и 5.7.

Таблица 5.6

**Журнал-ордер № 1 по кредиту счета 50 «Касса»**

Строка №	Дата	По кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов						Итого по кредиту
		51	60	70	71	73	...	
1	4.01	100 000	50 000	90 000	15 000	30 000		285 00
2	5. 01	180 000	20 000	10 000	20 000			230 000
3	6.01	...	...	...	...	...	...	...
Итого		500 000	400 000	150 000	50 000	30 000		1 130 000

Таблица 5.7

**Ведомость № 1 по дебету счета 50 «Касса»**

Строка №	Дата	По дебету счета 50 «Касса» в кредит счетов						Итого по кредиту
		51	71	73	75	90	...	
1	4.01	120 000	2 000	500	20 000	30 500		173 000
2	5. 01	40 000	100	–	20 000	10 000		70 100
3	6.01	...	...	...	...	...	...	...
Итого		800 000	3 000	1 000	100 000	296 000		1 200 000

Заполнение страницы Главной книги по счету 50 «Касса» представлено в табл. 5.8.

Таблица 5.8

**Страница Главной книги**

**счета 50 «Касса»**

Месяц	Оборот по дебету с кредита счетов					Итого оборот по дебету	Итого оборот по кредиту	Сальдо	
								Дебет	Кредит
	51	71	75	73	90				
Сальдо на 1.01								20 000	
Январь	800 000	3 000	100 000	1 000	296 000	1 200 000	1 130 000	90 000	
Февраль									
И т.д.									

Из всех форм бухгалтерского учета, ориентированных на ручной труд, журнально-ордерная форма является наиболее оптимальной. При должной организации документооборота она позволяет быстро получать итоги и подготавливать отчетные данные. Но, вместе с тем журнально-ордерная форма учета имеет ряд недостатков, которые делают ее неудобной для использования в современных условиях. Преимущества и недостатки рассматриваемой формы бухгалтерского учета приведены в табл. 5.9.

## Преимущества и недостатки журнально-ордерной формы учета

Критерии	Комментарий
<b>Преимущества</b>	
1. Подчинение регистров целям учета и анализа	Облегчается получение данных, необходимых для составления отчетности. Регистры включают данные для проведения оперативного анализа
2. Сокращение количества записей и улучшение техники учета	Система учетных записей довольно простая. Создание записей исключает необходимость в составлении промежуточных регистров, которые связывают три стадии учетного процесса: документов, регистров и отчетности. В результате ускоряется учетный процесс, уменьшается количество ошибок, допущенные ошибки легко обнаруживаются, учет становится более аналитическим и наглядным
3. Взаимный контроль записей в учетных регистрах	Создание регистров журнально-ордерной формы предусматривает четкую систему взаимного контроля итоговых показателей, которые получались в учетных регистрах.
4. Оперативность	Позволяет в значительной мере облегчить работу бухгалтеров, снизить ее трудоемкость, повысить оперативность и достоверность данных бухгалтерского учета.
<b>Недостатки</b>	
1. Непригодность к компьютерной обработке данных	Эта форма учета рассчитана на ручную работу. С журнально-ордерной формы трудно перейти на компьютерную обработку информации
2. Сложное создание регистров	Имеет сложное создание отдельных регистров, разную структуру журналов-ордеров и ведомостей
3. Высокий уровень квалификации учетчиков	Требуется довольно высокий уровень подготовки специалистов. Кроме того, необходимо составлять ряд журналов-ордеров, которые приспособились к сложной и громоздкой отчетности

## 5.5. Компьютерная форма бухгалтерского учета

Компьютерная (автоматизированная) форма бухгалтерского учета базируется на широком использовании в учете ЭВМ. Можно выделить следующие особенности данной формы:

- полная автоматизация сбора, передачи, систематизации и обработки информации;
- интеграция учета на основе однократного ввода и многократного использования первичной информации;
- использование машинных носителей (магнитных лент, дисков);
- осуществление программной группировки дебетовых и кредитовых оборотов по счетам на основе метода двойной записи;
- автоматизация логических операций бухгалтерского учета;
- решение задач бухгалтерского учета в двух режимах – регламентном и запросном;
- получение выходной информации в виде печатных регистров и видеодиаграмм;
- возможность получения расшифровки печатных показателей по запросам пользователей
- возможность регистрировать и хранить данные, сортировать и выполнять арифметические операции с ними. Подготавливать показатели для составления бухгалтерской отчетности.

Автоматизированная форма бухгалтерского учета продолжает развиваться в связи с множеством типов ЭВМ и других средств оргтехники, а также программного обеспечения. В настоящее время рабочие места бухгалтеров оснащаются персональными компьютерами и на их основе создаются автоматизированные места бухгалтера (АРМ). Они позволяют автоматически формировать первичные документы и машинограммы по различным участкам учета и передавать полученные результаты в вычислительный центр для составления сводных ре-

гистров бухгалтерского учета и отчетности. Их внедрение поможет решить проблему полной комплексной автоматизации бухгалтерского учета.

Компьютерная и обычная формы бухгалтерского учета отличаются способами выполнения арифметических операций и хранения данных. Компьютерные системы выполняют те же функции, но более оперативно. Можно отметить два существенных различия.

Первое связано с возможностью непрерывного контроля: в обычной форме каждая запись от первичного документа до различных форм учета выполняется определенным лицом, что создает целостность непрерывного контроля. В компьютерном варианте эта задача усложняется, поскольку арифметические действия осуществляются программными средствами.

Вторым отличием связано с технологией подготовки отчетов. Стоимость составления отчетов и требуемое для этого время в автоматизированных системах невелики. Это создает предпосылки для подготовки разнообразных специализированных отчетов.

Схема компьютерной (автоматизированной) формы бухгалтерского учета представлена на рис. 5.4.

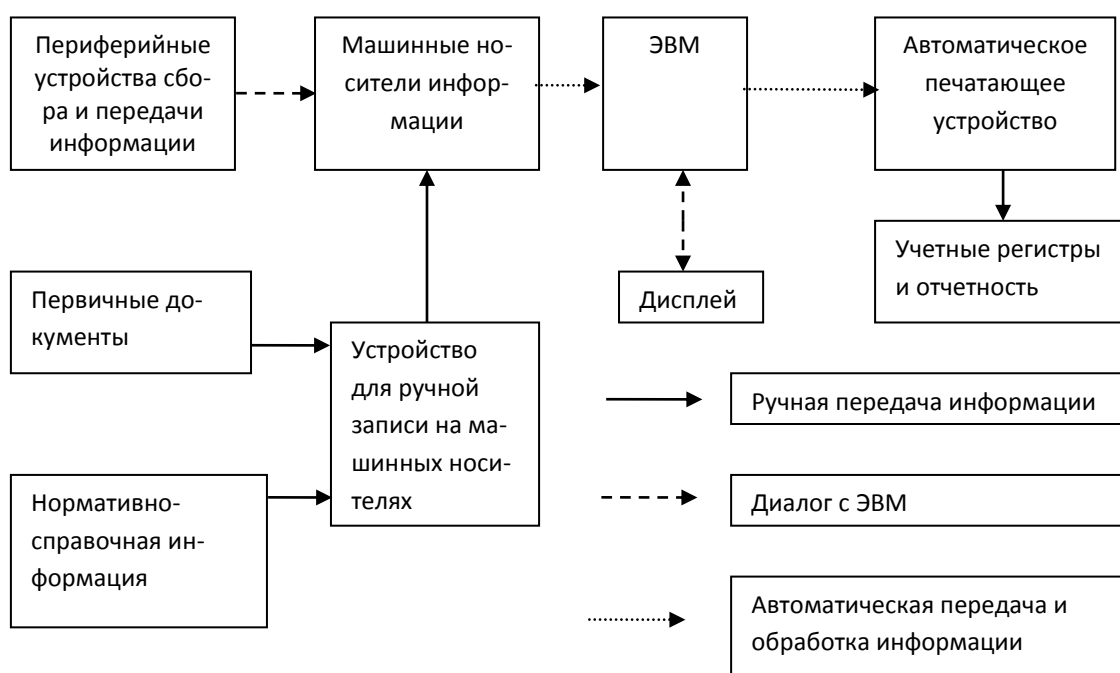


Рис. 5.4. Схема компьютерной (автоматизированной) формы учета

По мере оснащения организаций электронно-вычислительной техникой более высокого класса ставится вопрос об использовании безбумажной формы бухгалтерского учета. Но переход к ней возможен только при условии массового использования вычислительной техники, которая потребует соответствующей подготовки кадров бухгалтеров.

Таким образом, использование машино-ориентированных форм бухгалтерского учета имеет ряд преимуществ, к которым относят:

- освобождение времени учетного персонала для усиления контрольно-аналитических функций;
- использование ЭВМ не только для обработки информации, но и для ее сбора и регистрации;
- возможность диалогового режима с ЭВМ;
- возможность выдачи информации по запросу;
- упрощение работы по подготовке, составлению и распечатке первичных документов.

Использование компьютеров привело к созданию различных бухгалтерских программ. В настоящее время используются комплексные программы по учету и программы по учету отдельных объектов.

## 5.6. Упрощенная форма бухгалтерского учета

На малых предприятиях, имеющих ограниченный круг хозяйственных операций, учет осуществляется по упрощенным формам.

**1. Простая форма бухгалтерского учета** используется в организациях при:

- отсутствии собственных основных средств;
- полном использовании материалов, поступивших в отчетном периоде;
- расчетах с покупателями и поставщиками по факту совершения операции;
- ежемесячной реализации продукции;
- простом производственном цикле;
- учете доходов и расходов на основе полученных и уплаченных денежных средств.

При простой форме учета на основе данных первичных документов ведется комбинированный регистр синтетического и аналитического учета «Книга учета хозяйственных операций» (ф. К-1). Книга учета хозяйственных операций открывается записями остатков на начало периода по соответствующим видам активов и пассивов организации. Каждой хозяйственной операции соответствует строка книги. Записи ведут в хронологической последовательности на основании первичных документов линейно-позиционным способом. По каждой операции указывают: реквизиты документа, дату, содержание операции, сумма операции по дебету и кредиту счетов. По окончании месяца определяют дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету. Итог всех оборотов по дебету и кредиту должен быть равен итоговой сумме «Книги учета хозяйственных операций». Затем выводят остатки на конец периода.

Затраты на производство списываются на себестоимость проданной продукции (работ, услуг), т.е. в дебет счета 90. Финансовый результат от продажи выявляют путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов. Прибыль показывают по кредиту счета 99, а убыток – по дебету счета 99.

Для учета расчетов с персоналом по оплате труда и бюджетом по НДФЛ применяется «Ведомость учета оплаты труда» (ф. № В-8).

Схема простой формы бухгалтерского учета представлена на рис. 5.5.

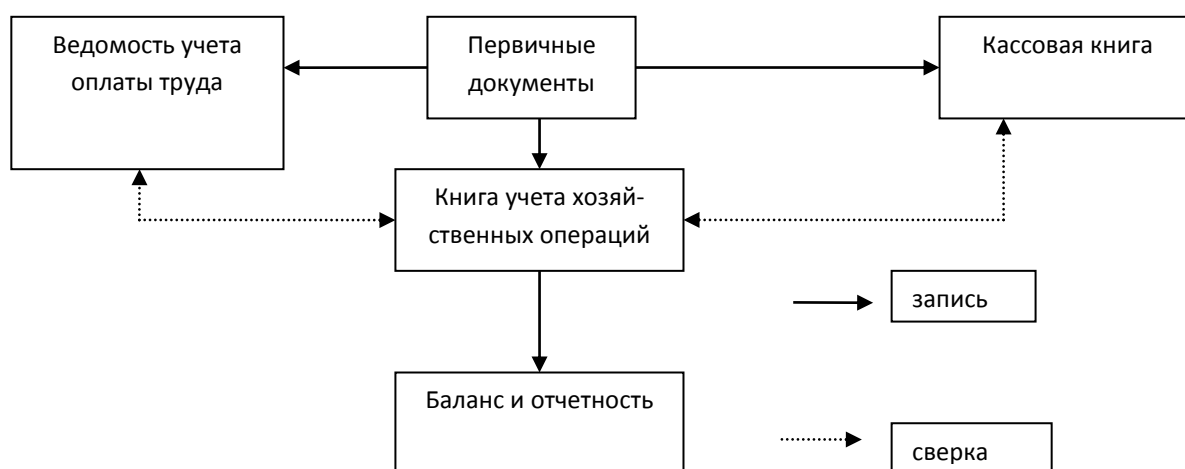


Рис. 5.5. Схема простой формы бухгалтерского учета

**2. Упрощенная форма с учетом использования регистров бухгалтерского учета для отражения собственных основных средств, производственных запасов, а также для учета расчетов с покупателями и поставщиками на основе предварительной и последующей оплаты счетов.**

Учетные регистры, используемые при этом варианте представлены в табл. 5.10.

Таблица 5.10

**Учетные регистры, используемые при упрощенной форме учета**

№ ведомости	Наименование регистра
Ф. № В-1	Ведомость учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений
Ф. № В-2	Ведомость учета производственных запасов, товаров, готовой продукции и НДС, уплаченного по ценностям
Ф. № В-3	Ведомость учета затрат на производство
Ф. № В-4	Ведомость учета денежных средств и фондов
Ф. № В-5	Ведомость учета расчетов и прочих операций
Ф. № В-6	Ведомость учета продаж (реализации)
Ф. № В-7	Ведомость учета расчетов с поставщиками
Ф. № В-8	Ведомость учета оплаты труда
Ф. № В-9	Ведомость шахматная

Все указанные ведомости заполняются на основе первичных документов по методу двойной записи. По каждому объекту учета показывается: остаток на начало отчетного периода, поступление и расход в течение отчетного периода, аналитические показатели.

Сумма по любой операции записывается в двух ведомостях: в одной – по дебетуемому счету с указанием номера кредитуемого счета, а в другой – по кредитуемому корреспондирующему счету с указанием номера дебетуемого счета. В обеих ведомостях записывается содержание хозяйственной операции.

Остатки средств, определенные в отдельных ведомостях, должны сверяться с соответствующими данными первичных, на основании которых были произведены записи (кассовые отчеты, выписки банков и т.п.). Ведомость № В-8 является также платежным документом.

Обобщение месячных итогов малого предприятия, отраженных в ведомостях, производится по форме В-9. В шахматную ведомость из ведомостей учета заносят обороты по кредиту синтетического счета в корреспонденции с дебетом разных счетов и подсчитывают обороты по дебету счетов. Совпадение дебетовых и кредитовых оборотов свидетельствует о правильности и полноте отражения операций в ведомостях текущего учета. Шахматная ведомость служит основанием для составления оборотной ведомости. Упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием ведомостей представлена на рис. 5.6.

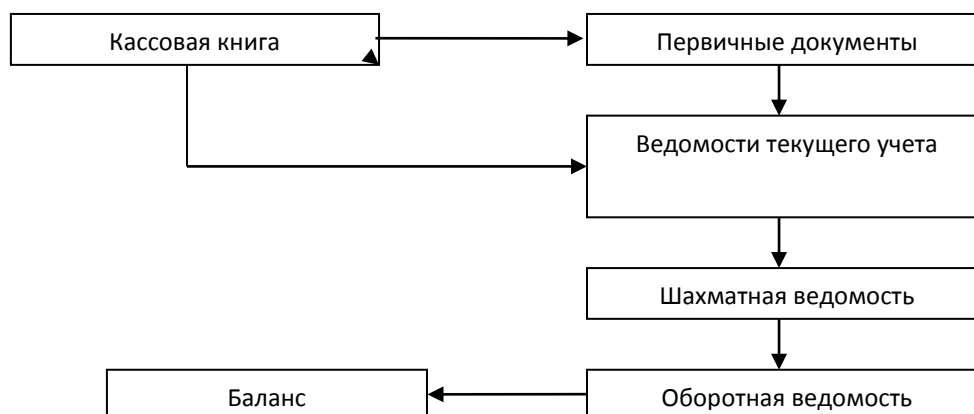


Рис. 5.6. Схема упрощенной формы бухгалтерского учета с использованием ведомостей

**3. Простую форму с ведением Книги учета доходов и расходов** используют как субъекты малого предпринимательства, так и индивидуальные предприниматели, т.е. физические лица без образования юридического лица.

В Книге учета доходов и расходов не применяется система счетов, а в хронологическом порядке на основе первичных документов фиксируются доходы и расходы субъекта предпринимательства.

Книга учета доходов и расходов открывается на один календарный год и должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице записывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью руководителя организации (или предпринимателя) и оттиском печати налогового органа.

### Контрольные вопросы и тесты к разделу 5

1. Что понимается под техникой бухгалтерского учета?
2. Учетные регистры и их классификация.
3. Дайте определение формы бухгалтерского учета.
4. Какие требования предъявляются к форме бухгалтерского учета?
5. Опишите схему ведения мемориально-ордерной формы бухгалтерского учета.
6. Опишите схему ведения журнально-ордерной формы учета.
7. Охарактеризуйте преимущества и недостатки мемориально-ордерной формы учета.
8. Охарактеризуйте преимущества и недостатки журнально-ордерной формы учета.
9. Назовите преимущества машино-ориентированных форм бухгалтерского учета.
10. Перечислите варианты упрощенной формы ведения бухгалтерского учета.
11. Опишите схему упрощенной формы учета с использованием ведомостей.
12. Опишите схему простой формы бухгалтерского учета.
13. Назовите основные виды журналов-ордеров.
14. Приведите примеры субъектов РФ, использующих простую форму с ведением Книги учета доходов и расходов.
15. Учетные регистры по объему содержания подразделяются на:
  - А) синтетические, аналитические и комбинированные;
  - Б) синтетические и систематические;
  - В) хронологические и систематические;
  - Г) книги, карточки, вкладные листы и электронные таблицы.
16. Главная книга является регистром:
  - А) аналитического учета;
  - Б) синтетического учета;
  - В) хронологического учета;
  - Г) комбинированного учета.
17. К комбинированным регистрам с точки зрения последовательности учетных записей относят:
  - А) Главную книгу;
  - Б) журнал регистрации хозяйственных операций;
  - В) журналы-ордера;
  - Г) расходный кассовый ордер.
18. Мемориальные ордера это документы:
  - А) бухгалтерского оформления;
  - Б) оправдательные;
  - В) распорядительные;

- Г) первичные.
19. Журнал-ордер № 7 используется в промышленности для учета:
- А) расчетов с поставщиками и подрядчиками;
  - Б) расчетов с подотчетными лицами;
  - В) расчетов с разными дебиторами и кредиторами;
  - Г) внутрихозяйственных расчетов.
20. Из всех форм бухгалтерского учета, ориентированных на ручной труд, наиболее оптимальной является:
- А) журнально-ордерная форма;
  - Б) мемориально-ордерная;
21. Журналы-ордера строятся:
- А) по дебетовому принципу;
  - Б) по кредитовому принципу;
  - В) по дебетовому и кредитовому принципу одновременно;
22. Простая форма бухгалтерского учета используется:
- А) при отсутствии собственных основных средств;
  - Б) ежемесячной реализации продукции;
  - В) простом производственном цикле;
  - Г) все перечисленное выше.
23. Книга учета доходов и расходов открывается на:
- А) один календарный год;
  - Б) полугодие;
  - В) квартал;
  - Г) три календарных года.
24. Если организация использует журнально-ордерную форму учета, то данные из первичных документов при их небольшом количестве записываются:
- А) непосредственно в журналы-ордера;
  - Б) в накопительные ведомости;
  - В) в Главную книгу;
  - Г) в оборотную ведомость.
25. Систематические регистры предназначены:
- А) для записи в хронологической последовательности операций;
  - Б) для записи в определенной группировке однородных хозяйственных операций;
  - В) для шахматной записи операций;
  - Г) линейной записи операций.
26. Карточки складского учета материалов это регистры:
- А) систематического учета;
  - Б) хронологического учета;
  - В) аналитического учета;
  - Г) комбинированные.
27. Журнал-ордер – регистр, в котором сочетаются:
- А) хронологические и систематические записи;
  - Б) хронологические и систематические записи, аналитические и синтетические записи;
  - В) хронологические и аналитические записи;
  - Г) синтетические и аналитические записи .
28. Преимуществами компьютерной формы бухгалтерского учета являются:
- А) полная автоматизация сбора, передачи и систематизации информации;
  - Б) интеграция учета;
  - В) автоматизация логических операций бухгалтерского учета;
  - Г) оперативность.

## **8. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ**

### **6.1. Общие положения учетной политики**

Положение ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации» устанавливает правила формирования (выбора или разработки) и раскрытия учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) (далее - организации).

Филиалы и представительства иностранных организаций, находящиеся на территории Российской Федерации, могут формировать учетную политику в соответствии с настоящим Положением либо исходя из правил, установленных в стране нахождения иностранной организации, если последние не противоречат Международным стандартам финансовой отчетности.

*Под учетной политикой организации понимается* принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета - первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации.

*Положение распространяется:*

в части формирования учетной политики - на все организации;

в части раскрытия учетной политики - на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

### **6.2. Формирование учетной политики**

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, на основе настоящего Положения и утверждается руководителем организации.

*При этом утверждаются:*

рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

способы 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 предполагается, что:*

активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);



организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

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

*Учетная политика организации должна обеспечивать:*

полноту отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты);

своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности).

При формировании учетной политики организации по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством Российской Федерации и (или) нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных правовых актах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из настоящего и иных положений по бухгалтерскому учету, а также Международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по бухгалтерскому учету применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

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, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику в соответствии с настоящим Положением не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

### 6.3. Изменение учетной политики

*Изменение учетной политики организации может производиться в случаях:*

изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых 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 бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;

существенного изменения условий хозяйствования. Существенное изменение условий хозяйствования организации может быть связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т.п.

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 быть обоснованным и оформляться в соответствии с Положением.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Последствия изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, оцениваются в денежном выражении. Оценка в денежном выражении последствий изменений учетной политики 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 и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном соответствующим законодательством Российской Федерации и (или) нормативным правовым актом по бухгалтерскому учету. Если соответствующее законодательство Российской Федерации и (или) нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету не устанавливают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то эти последствия отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, установленном пунктом 15 настоящего Положения.

Последствия изменения учетной политики, вызванного причинами, отличными от указанных выше, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, отражаются в бухгалтерской отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении таких последствий в отношении периодов, предшествовавших отчетному, не может быть произведена с достаточной надежностью.

При ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики исходят из предположения, что измененный способ ведения бухгалтерского учета применялся с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида. Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, как если бы новая учетная политика применялась с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

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 в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение организации, финансовые результаты ее деятельности и (или) движение денежных средств, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности.

#### **6.4. Раскрытие учетной политики**

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы ведения 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 организации, финансовых результатов ее деятельности и (или) движения денежных средств.

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

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию, как минимум, в части, непосредственно относящейся к опубликованным данным.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных пунктом 5 Положения, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

При формировании учетной политики организации, исходя из допущений, отличных от предусмотренных пунктом 5 Положения, такие допущения вместе с причинами их применения должны быть раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию:

- причину изменения учетной политики;
- содержание изменения учетной политики;
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности;
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, - также по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию;
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности, - до той степени, до которой это практически возможно.

Если изменение учетной политики обусловлено применением нормативного правового акта впервые или изменением нормативного правового акта, раскрытию также подлежит факт отражения последствий изменения учетной политики в соответствии с порядком, предусмотренным этим актом.

В случае, если раскрытие информации, предусмотренной пунктом 21 настоящего Положения, по какому-то отдельному предшествующему отчетному периоду, представленному в бухгалтерской отчетности, или по отчетным периодам, более ранним в сравнении с представленными, является невозможным, факт невозможности такого раскрытия подлежит раскрытию вместе с указанием отчетного периода, в котором начнется применение соответствующего изменения учетной политики.

В случае, если нормативный правовой акт по бухгалтерскому учету утвержден и опубликован, но еще не вступил в силу, организация должна раскрыть факт его неприменения, а также возможную оценку влияния применения такого акта на показатели бухгалтерской отчетности организации за период, в котором начнется применение.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета, а также информация об изменении учетной политики подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации.

В случае представления промежуточной бухгалтерской отчетности, она может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошли изменения со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, в которой раскрыта учетная политика.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объявляются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

## **6.5. Изменение оценочных значений**

Приложением к ПБУ 1/08 является ПБУ 21/2008 «Изменение оценочных значений» Положение устанавливает правила признания и раскрытия в бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации (за исключением кредитных организаций и бюджетных учреждений) (далее - организации), информации об изменениях оценочных значений.

Изменением оценочного значения признается корректировка стоимости актива (обязательства) или величины, отражающей погашение стоимости актива, обусловленная появлением новой информации, которая производится исходя из оценки существующего положения дел в организации, ожидаемых будущих выгод и обязательств и не является исправлением ошибки в бухгалтерской отчетности.

Оценочным значением является величина резерва по сомнительным долгам, резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов, других оценочных резервов, сроки полезного использования основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, оценка ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования амортизируемых активов и др.

Изменение способа оценки активов и обязательств не является изменением оценочного значения.

Если какое-то изменение в данных бухгалтерского учета не поддается однозначной классификации в качестве изменения учетной политики или изменения оценочного значения, то для целей бухгалтерской отчетности оно признается изменением оценочного значения.

Изменение оценочного значения, за исключением изменения, указанного в пункте 5 Положения, подлежит признанию в бухгалтерском учете путем включения в доходы или расходы организации (перспективно):

периода, в котором произошло изменение, если такое изменение влияет на показатели бухгалтерской отчетности только данного отчетного периода;

периода, в котором произошло изменение, и будущих периодов, если такое изменение влияет на бухгалтерскую отчетность данного отчетного периода и бухгалтерскую отчетность будущих периодов.

Изменение оценочного значения, непосредственно влияющее на величину капитала организации, подлежит признанию путем корректировки соответствующих статей капитала в бухгалтерской отчетности за период, в котором произошло изменение.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация должна раскрывать следующую информацию об изменении оценочного значения:

- содержание изменения, повлиявшего на бухгалтерскую отчетность за данный отчетный период;

- содержание изменения, которое повлияет на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды, за исключением случаев, когда оценить влияние изменения на бухгалтерскую отчетность за будущие периоды невозможно. Факт невозможности такой оценки также подлежит раскрытию.

## **6.6. Содержание учетной политики по бухгалтерскому учету**

Каждая организация должна сформировать свою учетную политику самостоятельно, исходя из своей структуры, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности (п.3 ст.5 Закона "О бухгалтерском учете"). В учетной политике должны найти отражение именно те способы ведения учета, которые будут применяться этой организацией.

*Вопросы, которые должны быть освещены в учетной политике, можно разделить на две группы:*

- *организационно-технические;*
- *методические.*

Одновременно с утверждением учетной политики организация должна разрабатывать и утверждать *в виде приложений к приказу об учетной политике следующие рабочие документы* 1. Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности. Он утверждается на основе типового Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций.

*Формы первичных учетных документов*, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые унифицированные формы, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности.

*Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств* организации и методы их оценки. При этом следует руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 N 49. В ходе инвентаризации проверяются и документально подтверждаются наличие, состояние и оценка имеющихся у организации имущества и обязательств. Она необходима для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности. Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения, в том числе и числящееся на забалансовых счетах, и все виды финансовых обязательств. Утверждаются формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. Указанию в учетной политике подлежат только те инвентаризации, которые организация планирует провести по собственной инициативе;

*Правила документооборота и технология обработки учетной информации.* Устанавливается порядок и график прохождения документов, определяется круг ответственных за их оформление лиц. Основная цель введения графика состоит в рационализации документооборота в организации с тем, чтобы каждый первичный документ как можно быстрее проходил через все необходимые подразделения и конкретных исполнителей. Чаще всего график документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением и

отдельными исполнителями. При этом в обязательном порядке указываются сроки выполнения работ. Все работники организации должны соблюдать утвержденный график документооборота. Контроль за соблюдением графика осуществляет главный бухгалтер.

*Порядок контроля за хозяйственными операциями*, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета. Внутренний контроль за осуществляемыми организацией хозяйственными операциями может осуществляться специально созданной в этих целях службой внутреннего контроля. При отсутствии специальной службы контрольные функции обычно передаются одному из работников или равномерно распределяются между несколькими (всеми) работниками. Элементы учетной политики представлены в таблице 6.1.

Таблица 6.1

Способы организации и методика ведения бухгалтерского учета

Элемент учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
<b>Организационно-технические вопросы бухгалтерского учета</b>		
Организация бухгалтерского учета	1. Учреждение бухгалтерской службы, возглавляемой главным бухгалтером. 2. Введение в штат должности бухгалтера. 3. Передача на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту. 4. Ведение бухгалтерского учета руководителем организации.	п.2 ст.6 Закона о бухгалтерском учете; п.7 Приказ МФ № 34н
Рабочий план счетов бухгалтерского учета	Разрабатывается на основе типового Плана счетов. Приложение к учетной политике №	п.9 Приказ МФ № 34н
Формы первичных документов	1. Хозяйственные операции оформляются документами установленной формы. 2. Документы, по которым не предусмотрены типовые формы, разрабатываются организацией самостоятельно. Приложение к учетной политике №	ст.9 Закона о бухгалтерском учете п.13 Приказ МФ № 34н
Организация документооборота	В соответствии с утвержденным графиком	п.15 Приказ МФ № 34н
Проведение инвентаризации имущества и обязательств	Порядок и сроки определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно	ст.12 Закона о бухгалтерском учете п.27 Приказ МФ № 34н
Оценка имущества, обязательств и хозяйственных операций	1. В рублях и копейках. 2. В рублях с отнесением возникающих разниц на финансовые результаты	п.25 Приказ МФ № 34н
Формы бухгалтерской отчетности	Разрабатываются на основе рекомендуемых типовых форм	ПБУ 4/99 Приказ МФ от 22.07.2003 N 67н
Способ представления бухгалтерской отчетности пользователям	1. На бумажных носителях; 2. В электронном виде	п.6 ст.13 Закона о бухгалтерском учете
Внутренний контроль	1. Создается служба внутреннего контроля 2. Контролирование функции распределяются между работниками.	Приложение к учетной политике
<b>Учет основных средств</b>		
Способ начисления амортизации основных средств	1. Линейный способ; 2. Способ уменьшаемого остатка; 3. Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; 4. Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).	п.48 Приказ МФ № 34н п.18 ПБУ 6/01

Элемент учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
Срок полезного использования ОС	1. Определяется на основе классификации № 1 от 01.01.2002 (в ред. 07.07.2016 г.) 2. Определяется самостоятельно	п. 20 ПБУ 6/01
Установление лимита стоимости основных средств	1. Применяется лимит 40 000 руб. 2. Лимит устанавливается организацией в пределах до 40 000 руб.	п. 18 ПБУ 6/01
Переоценка основных средств	1. Проводится на конец отчетного года 2. Не проводится	п.15 ПБУ 6/01
Порядок переоценки	1. Путем индексации. 2. Путем прямого пересчета	ПБУ 6/01 "Учет основных средств" (п.15)
<b>Учет нематериальных активов</b>		
Погашение стоимости нематериальных активов	Накопление сумм начисленной амортизации на отдельном счете (счет 05 «Амортизация нематериальных активов»);	Приказ МФ № 94н, пояснения к счету 04
Начисление амортизации нематериальных активов	1. Линейный способ; 2. Способ уменьшаемого остатка; 3. Способ начисления стоимости пропорционально объему продукции (работ).	п.15 ПБУ 14/2008
Переоценка нематериальных активов	1. Проводится на начало отчетного года 2. Не проводится	пп. 16-22 ПБУ 14/2008
<b>Учет расходов на НИОКР:</b>		
Способ списания расходов по НИОКР	1. Линейный способ; 2. Пропорционально объему продукции (работ, услуг)	п. 11 ПБУ 17/02
Порядок признания расходов по НИОКР	1. Расходы по обычным видам деятельности; 2. Расходы для управленческих нужд	п. 10 ПБУ 17/02
Срок применения результатов НИОКР	Определяется организацией самостоятельно, но не более 5 лет	п. 11 ПБУ 17/02
<b>Учет материально-производственных запасов</b>		
Оценка приобретаемых материалов	1. По фактической себестоимости приобретения; 2. По учетным ценам, в качестве которых могут применяться: а) договорные цены; б) фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года); в) планово-расчетные цены; г) средняя цена группы.	пп.62, 80 Методических указаний N 119н
Отражение процесса приобретения и заготовления материалов	1. Применение счета 10 "Материалы" с оценкой материалов на счете 10 по фактической себестоимости. 2. Применение счетов 10 "Материалы", 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей", 16 "Отклонения в стоимости материальных ценностей" с оценкой материалов на счете 10 по учетной цене	Приказ МФ № 94н (пояснения к счету 10 "Материалы")
Признание транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)	1. Отнесение ТЗР на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», а затем на счет 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей»; 2. Прямое включение ТЗР в фактическую себестоимость приобретаемых материалов (на счет 10 «Материалы») 3. Отнесение ТЗР на отдельный субсчет счета 10 «Материалы».	п. 83 Методических указаний N 119н

Элемент учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
Списание ТЗР и отклонений в стоимости материалов	1. Метод среднего процента; 2. Упрощенные методы.	п. 87, 88 Методических указаний N 119н
Варианты метода оценки по средней себестоимости	1. Метод скользящей оценки; 2. Метод взвешенной оценки.	п. 78 Методических указаний N 119н
Оценка списываемых материально-производственных запасов	1. Метод оценки по себестоимости каждой единицы; 2. Метод оценки по средней себестоимости; 3. Метод оценки по себестоимости первых по времени приобретений (ФИФО);	пп. 6, 13 ПБУ 5/01; п.73 Методических указаний N 119н
Учет специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды	1. На счете 10 2. На счете 01 (при сроке эксплуатации свыше 12 мес. и стоимости свыше 40 000 руб.)	Приказ 135н ПБУ 6/01
<b>Учет расходов</b>		
Формирование информации о расходах по обычным видам деятельности	1. На счетах 20 – 29; 2. На счетах 20 – 39.	разд. III «Затраты на производство» Приказа МФ № 94н
Учет затрат на производство, калькулирование себестоимости продукции и формирование финансового результата	1. Подразделение затрат отчетного периода на прямые и косвенные с включением последних после распределения в фактическую калькуляцию единицы продукции (работы, услуги). 2. Подразделение затрат отчетного периода на производственные (условно-переменные) и периодические (условно-постоянные). Последний вид расходов в конце отчетного периода в полной сумме списывается на уменьшение выручки от реализации продукции (работ, услуг). В калькуляцию продукции эти расходы не включаются	п. 64 Положения 34н ПБУ 10/99 Приказ МФ № 94н (по-яснения к счету 26 "Общехозяйственные расходы");
Распределение косвенных расходов по видам деятельности и/или видам выпускаемой продукции (работ, услуг)	1. Пропорционально выручке от продажи продукции (работ, услуг); 2. Пропорционально сумме прямых затрат; 3. Пропорционально сумме материальных прямых затрат; 4. Пропорционально заработной плате основных производственных рабочих.	Приказ МФ № 94н, по-яснения к счетам 20, 25, 26 Отраслевые методические рекомендации по учету расходов.
Списание расходов на продажу (коммерческих) (упаковка и транспортировка)	1. Прямое списание на себестоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг) в отчетном периоде в полной сумме; 2. Распределение между себестоимостью проданной продукции (товаров, работ, услуг) и остатком на складе.	п.9 ПБУ 10/99; Приказ МФ № 94н, по-яснения к счету 44 «Расходы на продажу»
Списание управленческих расходов	1. На счета учета затрат (20, 23,29); 2. На счет 90 «Продажи»	Приказ МФ № 94н, по-яснения к счету 26.
Порядок учета затрат на ремонт основных производственных фондов	1. Включение в себестоимость текущего отчетного периода (счета 23, 20); 2. Затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов (счет 97);	п. 5, 7 ПБУ 10/99; п. 65, 72 Приказ МФ № 34н п. 27 ПБУ 6/01 Приказ МФ № 94н, по-яснение к счету 97.



Элемент учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
Оценка незавершенного производства в массовом и серийном производстве	1. По фактической производственной себестоимости; 2. По нормативной производственной себестоимости; 3. По прямым статьям затрат; 4. По стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.	п.64 Приказ МФ № 34н
Порядок списания расходов по обслуживанию вспомогательного производства	1. Расходы предварительно накапливаются на счете 25 "Общепроизводственные расходы". 2. Расходы по обслуживанию производства могут учитываться непосредственно на счете 23 "Вспомогательные производства" (без предварительного накопления на счете 25 ("Общепроизводственные расходы"))	Приказ МФ № 94н (по-яснения к счету 23 "Вспомогательные производства")
Признание расходов	Признание некоторых видов расходов: 1) от обычных видов деятельности 2) прочими расходами К таким расходам относятся: - 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 (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)	ПБУ 10/99 "Расходы организации" (п.5)
Списание расходов будущих периодов	1. Метод равномерного списания; 2. Списание пропорционально объему продукции; 3. Другие методы списания	п. 65 Приказ МФ № 34н
<b>Учет готовой продукции</b>		
Учет выпуска продукции (работ, услуг) (дебет счета 43)	1. С использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - по нормативной себестоимости; 2. Без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» - по фактической себестоимости.	Приказ МФ N 94н, пояснения к счетам 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция»
Варианты учетных цен на готовую продукцию при учете готовой продукции по фактической себестоимости	1. По фактической производственной себестоимости; 2. По нормативной себестоимости; 3. По договорным ценам; 4. По другим видам цен.	п.204 Методических указаний № 119н п. 59 Приказ 34н
Оценка отгруженной продукции (сданных работ, оказанных услуг) (дебет счета 45)	1. По фактической себестоимости; 2. По нормативной (плановой) себестоимости.	п.61 Приказ МФ № 34н п. 203 Методические указания № 119н
Определение нормативной себестоимости	1. По себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и других затрат на производство продукции. 2. Нормативная себестоимость остатков готовой продукции определяется по прямым статьям затрат	Методические указания по учету МПЗ (п.203)
<b>Учет товаров</b>		

Элемент учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
Учет поступления товаров	1. С использованием счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей". 2. Без использования счета 15 "Заготовление и приобретение материальных ценностей"	Приказ МФ № 94н (по-яснения к счету 41 "Товары")
Порядок формирования покупной стоимости товаров у организаций торговли	1. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в стоимость приобретения товаров (счет 41). 2. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включаются в состав расходов на продажу (счет 44).	ПБУ 5/01
Оценка приобретаемых товаров для розничной торговли	1. По фактической себестоимости приобретения; 2. По продажным ценам	пп.6, 13 ПБУ 5/01; п.60 Приказ МФ № 34н
Оценка приобретаемой тары	1. По фактической себестоимости приобретения; 2. По учетным ценам.	пп.166, 182 Методических указаний № 119н
Способ расчета стоимости товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) при продаже (отпуске)	1. По себестоимости каждой единицы. 2. По средней себестоимости. 3. По себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).	п. 60 Приказ МФ № 34н п. 16 ПБУ 5/01
Порядок списания расходов на продажу (транспортные расходы)	1. Расходы на продажу списываются полностью в дебет счета 90 "Продажи". 2. Расходы на продажу списываются частично в дебет счета 90 "Продажи"	Приказ МФ № 94н (по-яснения к счету 44 "Расходы на продажу")
<b>Учет финансовых вложений</b>		
Признание расходов, связанных с приобретением ценных бумаг (в случае несущественного отклонения расходов от цены, уплачиваемой продавцу)	1. Расходы признаются в составе фактических затрат по приобретению. 2. Расходы признаются в составе расходов отчетного периода в качестве операционных	п. 11 ПБУ 19/02 "Учет финансовых вложений"
Признание в первоначальной стоимости финансовых вложений суммовой разницы	1. Фактические затраты на приобретение активов определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия активов в качестве финансовых вложений к бухгалтерскому учету. 2. Фактические затраты на приобретение определяются без учета суммовых разниц. В этом случае суммовая разница признается в составе операционных расходов	п. 10 ПБУ 19/02
Периодичность последующей оценки финансовых вложений, по которым может быть определена текущая рыночная цена	Стоимость финансовых вложений, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, корректируется на конец каждого: 1) месяца; 2) квартала; 3) года (для не торгующих ФВ)	п. 20 ПБУ 19/02

Элемент учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
Порядок определения текущей стоимости по долговым ценным бумагам, по которым не определяется рыночная стоимость	1. Ценные бумаги числятся в учете по первоначальной стоимости. 2. Разница между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока обращения долговых ценных бумаг относится на финансовые результаты (в состав прочих доходов и расходов)	п. 22 ПБУ 19/02
Расчет дисконтированной стоимости по долговым ценным бумагам и займам	1. Организация не осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости. 2. Организация осуществляет расчет оценки долговых ценных бумаг и займов по дисконтированной стоимости	п. 23 ПБУ 19/02
Периодичность проведения проверки на обесценение финансовых вложений	1. По состоянию на 31 декабря отчетного года; 2. По состоянию на отчетные даты промежуточной отчетности.	п. 38 ПБУ 19/02
Учет причитающихся процентов или дисконта по выданным векселям производится:	- в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, - равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств (в составе расходов будущих периодов)	п.15 ПБУ 15/01
Порядок признания доходов по финансовым вложениям	1. Доходы от обычных видов деятельности; 2. Прочие поступления.	п. 34 ПБУ 19/02
Оценки выбытия финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость	1. По первоначальной стоимости каждой единицы; 2. По средней первоначальной стоимости; 3. По первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).	п. 26 ПБУ 19/02
Применение способов оценки по средней первоначальной стоимости	1. Способ средней первоначальной стоимости. 2. Способ скользящей первоначальной стоимости	ПБУ 19/02 (Приложение)
Применение способов оценки при способе оценки по ФИФО	1. Способ оценки ФИФО. 2. Способ скользящей оценки ФИФО	ПБУ 19/02 (Приложение)
<b>Учет кредитов и займов</b>		
Учет причитающегося к уплате заимодавцу дохода по проданным облигациям производится:	- в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, - равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств (в составе расходов будущих периодов)	п.16 ПБУ 15/08 «Учет расходов по займам и кредитам»
Учет причитающихся процентов или дисконта по выданным векселям производится:	- в составе прочих расходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления, - равномерно в течение предусмотренного векселем срока выплаты полученных займы денежных средств (в составе расходов будущих периодов)	п.15 ПБУ 15/01

Элемент учетной политики	Способы организации и ведения бухгалтерского учета	Обоснование
Порядок включения заемщиком дополнительных расходов, связанных с получением займов и кредитов, размещением заемных обязательств	<p>1. Дополнительные расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.</p> <p>2. Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).</p>	пп. 6-8 ПБУ 15/08
<b>Учет доходов</b>		
Признание доходом от обычных видов деятельности или прочим доходом	<p>1. Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации.</p> <p>2. Поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности.</p> <p>3. Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам)</p>	п. 5 ПБУ 9/99 "Доходы организации"
Признание в бухгалтерском учете выручки от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления	<p>1. По мере готовности работы, услуги, продукции.</p> <p>2. По завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом</p>	п. 13 ПБУ 9/99
Резервирование средств финансового обеспечения производственного развития	<p>1. Организация резервирует средства нераспределенной прибыли для производственного развития организации. Зарезервированные средства учитываются с подразделением на использованные и не использованные.</p> <p>2. Организация не резервирует средства нераспределенной прибыли для производственного развития организации.</p>	Приказ МФ № 94н (по-яснения к счету 84 "Нераспределенная прибыль")
<b>Порядок создания резервов</b>		
Создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей	<p>1. Индивидуальный метод (по каждой единице МПЗ);</p> <p>2. Групповой метод (по группам) аналогичных или связанных МПЗ.</p>	п.25 ПБУ 5/01; п.20 Методических указаний № 119н
Создание резервов по сомнительным долгам	Создаются обязательно.	п.70 Приказ МФ № 34н
Создание резервов предстоящих расходов и платежей	Организация создает резервы (перечень выбирается организацией исходя из предусмотренных законодательством): на предстоящую оплату отпусков работникам; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет; выплату вознаграждений по итогам работы за год; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката; гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание.	п. 72 Приказ МФ № 34н Отраслевые методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг)

## Контрольные вопросы к разделу 6

1. В соответствии с какими законодательными актами организация руководствуется своей деятельностью учетной политикой?
2. Какие разделы необходимо отразить в учетной политике?
3. Охарактеризуйте основные элементы этих разделов?
4. В каких случаях учетная политика может быть изменена?
5. Когда вступают в силу внесенные изменения в учетную политику?
6. На кого распространяется ПБУ 1/2008?
7. Кем учетная политика организации формируется?
8. Кем учетная политика организации утверждается?
9. Что предполагается при формировании учетной политики?
10. Что учетная политика организации должна обеспечивать?
11. Какими документами принятая организацией учетная политика подлежит оформлению?
12. С какого времени применяются способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией?
13. Когда оформляет учетную политику вновь созданная организация?
14. Когда оформляет учетную политику организация, возникшая в результате реорганизации?
15. Из чего исходят при ретроспективном отражении последствий изменения учетной политики?
16. Что подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности?
17. Какие правила устанавливает ПБУ 21/2008?
18. Что признается изменением оценочного значения?
19. Что является оценочным значением?
20. Какое изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете?
21. Как изменение оценочного значения подлежит признанию в бухгалтерском учете?
22. Какая информация об изменении оценочного значения отражается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности?
23. Какие вопросы, которые должны быть освещены в учетной политике?
24. Что необходимо разрабатывать и утверждать одновременно с утверждением учетной политики?

## 9. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

**Нематериальные активы (НМА)** - объекты долгосрочного вложения (более года), имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями.

Учет НМА ведется в соответствии с ПБУ14/2007 «Учет нематериальных активов» ( в ред. Приказ МФ РФ от 16.05.2016 г. № 64н).

**НМА принимаются к учету, если выполняются одновременно все условия:**

- отсутствие материально-вещественной структуры;
- возможность идентификации организацией от другого имущества;
- использование в производственной деятельности, либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение периода времени более 1 года;
- не предполагается перепродажа данного имущества;
- способность приносить доход организации;
- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива (патенты, свидетельства, договор уступки патента, товарного знака и т.д.)

**К НМА относят:**

1. Исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленные образец, полезную модель, селекционные достижения;
2. Исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
3. Имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
4. Исключительное право владельца на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
5. Деловая репутация организации (разница между покупной ценой организации как имущественного комплекса и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств);
6. Произведения науки, литературы, искусства.

Различают: первоначальную стоимость НМА и остаточную стоимость.

**Первоначальная стоимость НМА** определяется в зависимости от способов поступления.

*Таблица 7.1*

Формирование первоначальной стоимости в зависимости от способов поступления НМА

Направление приобретения	Характеристика первоначальной стоимости	Бухгалтерские проводки
<b>За плату</b>	<p>Сумма фактических расходов на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• суммы, уплачиваемые поставщику в соответствии с договором уступки прав правообладателю</li> <li>• суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги</li> <li>• регистрационные сборы, таможенные и патентные пошлины</li> <li>• не возмещаемые налоги</li> <li>• вознаграждения посредническим организациям и иные расходы</li> </ul>	<p>Осуществление затрат по приобретению НМА Д08К60,76,70,69,68</p> <p>Кроме того НДС Д19 К60,76</p> <p>Принятие к бухгалтерскому учету НМА Д04К08</p>

Направление приобретения	Характеристика первоначальной стоимости	Бухгалтерские проводки
<b>Создание собственными силами</b>	Сумма фактических расходов на создание, изготовление за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. При этом: исключительные права на НМА, полученные в порядке выполнения служебных обязанностей, должны принадлежать организации работодателю, исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, полученные автором по договору с заказчиком, не являющимся работодателем, должны принадлежать организации заказчику.	Отнесены материалы на изготовление НМА Д08К10 Начислена зарплата, ОСН Д08 К7069 Начислена патентная пошлина Д08 К68 Отражен в учете объект НМА Д04К08
<b>Внесенные в качестве вклада в уставный капитал</b>	Денежная оценка, согласованная с учредителями. В АО требуется независимый оценщик.	Д08 К75 Д04 К08
<b>Безвозмездно полученные НМА</b>	Определяется исходя из рыночной цены на дату оприходования. Необходимо соблюдать ст. 575 ГК РФ, в соответствии с которой запрещено дарение между коммерческими организациями имущества, стоимостью более 5хМРОТ	Д08 К98 Д04 К08
<b>Получение НМА по договорам, предусматривающим исполнение денежными средствами</b>	Первоначальная стоимость равна стоимости имущества, которое было передано взамен. А стоимость этого имущества соответствует цене, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных товаров. Разница между стоимостью полученных НМА и переданных ценностей отражается как внереализационный доход или расход предприятия.	Отражение выручки от реализации Д62 к90/1 Списание фактической себестоимости продукции Д90/2 К43 Начисление НДС Д90/3К68 Финансовый результат Д90/9 (99)К99 (90/9) Оприходование НМА Д08 К60 Кроме того НДС Д19К60 Зачет обязательств Д60К62 Отражение разницы между стоимостью НМА и переданных ценностей Д91 (62)К62 (91) Ввод в эксплуатацию НМА Д04К08

**Остаточная стоимость НМА** определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации за весь период эксплуатации этого актива (по данной оценке НМА отражаются в бухгалтерском балансе предприятия).

**Амортизация НМА** - это погашение их стоимости в течение срока их полезного использования, т.е. перенесение стоимости на себестоимость продукции, работ, услуг.

Срок полезного использования определяется:

- исходя из срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования интеллектуальной собственности;
- исходя из ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды;
- для отдельных видов НМА исходя из количества продукции, работ, услуг, ожидаемого к получению в результате использования НМА;
- по НМА, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия их к учету. Амортизационные начисления по выбывающим НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения их стоимости или списания объекта с баланса.

Таблица 7.2

Способы начисления амортизации НМА

Способы начисления амортизации	Порядок расчета
Линейный	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определяется норма амортизации, исходя из срока полезного использования (<math>1/\text{Тслужбы} \times 100\%</math>)</li> <li>2. Амортизационные отчисления за месяц = Первоначальная стоимость НМА x Норму амортизации :100 :12месяцев</li> </ol> <p>Например, в соответствии с Патентным законом РФ, патент действует 20 лет с даты поступления заявки в патентное ведомство, свидетельство на полезную модель – 5 лет, патент на промышленный образец – 10 лет. Срок действия товарных знаков, знаков обслуживания, наименований мест происхождения товаров –10 лет с даты поступления заявки в патентное ведомство. Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет.</p>
Способ уменьшающегося остатка	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Норма амортизации годовая рассчитывается</li> <li>2. Сумма амортизация определяется путем умножения остаточной стоимости НМА на норму амортизации (за месяц)</li> </ol>
Пропорционально объему выполненных работ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Определяется соотношение первоначальной стоимости НМА к предполагаемому объему продукции за весь срок полезного использования.</li> <li>2. Натуральный показатель объема продукции в отчетном периоде умножается на соотношение, рассчитанное в п.1.</li> </ol>

Начисление амортизации производится с использованием счета 05.

Типовые бухгалтерские проводки представлены в таблице 7.3.



Таблица 7.3

## Типовые проводки по начислению амортизации НМА

Содержание	Д	К
Начислена амортизация НМА в основном производстве	20	05
Начислена амортизация НМА во вспомогательном производстве	23	05
Начислена амортизация НМА общехозяйственного назначения	26	05
Начислена амортизация НМА общепроизводственного назначения	25	05

**Выбытие НМА** осуществляется по разным причинам:

1. Выбытие за непригодностью к использованию.
2. Выбытие в связи с истечением срока полезного использования.
3. Продажа НМА.
4. Передача по договору дарения.
5. Передача в качестве вклада в уставный капитал.

Для отражения выбытия НМА используется счет 91 (прочие доходы и расходы). Структура счета 91 представлен в таблице 7.4, а типовые бухгалтерские проводки по реализации и выбытию НМА представлены в таблице 7.5.

Таблица 7.4

## Отражение операций на счете 91 (по реализации НМА)

Д	К
2. Списание остаточной стоимости НМА	1. Отражение рыночной цены реализации НМА с НДС
3. Начисление НДС в бюджет	
4. Прочие расходы, связанные с выбытием	
ОБ Д= 2+3+4	ОБ К= 1
Если ОБ К больше ОБ Д, то предприятие получает <b>Прибыль</b>	Если ОБ К меньше ОБ Д, то предприятие получает <b>Убыток</b>

Таблица 7.5

## Типовые проводки по выбытию НМА

Содержание	Д	К
1. Отражение рыночной цены реализации НМА	62	91/1
2. Списание первоначальной стоимости НМА	04/выб	04/эксп
3. Списание амортизации	05	04/выб
4. Списание остаточной стоимости НМА	91/2	04/выб
5. Начисление НДС	91/3	68 (76)
6. Финансовый результат		
* прибыль	91/9	99
* убыток	99	91/9

## Контрольные вопросы и тесты к разделу 7

1. Понятие, виды и оценка вложений во внеоборотные активы
2. Понятие и классификация нематериальных активов
3. Определение первоначальной стоимости НМА
4. Учет приобретения НМА
5. Учет амортизации НМА
6. Учет выбытия НМА в зависимости от вида и финансовых результатов от их выбытия
7. Деловая репутация организации
8. Понятие, классификация и оценка расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР и ТР)
9. Инвентаризация, документация и отчетность по НМА
10. Инвентаризация НМА и расходов на НИОКР и ТР и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.
11. Нематериальные активы отличаются от основных средств:
  - а) высокой стоимостью;
  - б) большим сроком службы;
  - в) отсутствием материально-вещественной формы;
  - г) способом перенесения стоимости на продукт труда.
12. К нематериальным активам не относятся:
  - а) исключительные права на программный продукт;
  - б) расходы по освоению новых видов производства;
  - в) патенты;
  - г) расходы по организации предприятия;
  - д) «Цены фирмы»;
  - е) расходы по приведению территории предприятия в состояние, пригодное к использованию.
13. Первоначальная стоимость нематериальных активов — это их:
  - а) перенесенная стоимость на продукт;
  - б) балансовая стоимость;
  - в) сумма фактических затрат на приобретение;
  - г) фактические затраты на приобретение плюс НДС;
14. Состав затрат, включаемых в первоначальную стоимость нематериальных активов зависит от их:
  - а) вида;
  - б) места приобретения;
  - в) времени приобретения;
  - г) назначения.
15. Экспертная оценка в качестве первоначальной стоимости применяется для:
  - а) патентов;
  - б) программных продуктов;
  - в) организационных расходов;
  - г) прав на ноу-хау.
16. Нематериальные активы, поступающие в организации как вклад в уставный капитал, оцениваются по:
  - а) сумме фактических затрат на приобретение;
  - б) экспертной оценке;
  - в) остаточной стоимости;
  - г) договорной стоимости.
17. Инвентарная стоимость нематериальных активов - это:
  - а) покупная стоимость;

- б) расходы по доведению их до состояния, пригодного к использованию;
  - в) покупная стоимость вместе с расходами по доведению их до состояния, пригодного к использованию;
  - г) остаточная стоимость.
18. Амортизация по нематериальным активам определяется методами:
- а) линейным;
  - б) по сумме чисел лет полезного использования;
  - в) по остаточной стоимости;
  - г) исходя из объема произведенной продукции;
  - д) равными долями в два приема (50% и 50%).
19. При расчете норм амортизации по нематериальным активам линейным методом во внимание принимают их:
- а) первоначальную стоимость;
  - б) остаточную стоимость;
  - в) время полезного использования;
  - г) объем выработанной продукции;
  - д) место эксплуатации.
20. При начислении амортизации исходя из способа уменьшаемого остатка во внимание принимают:
- а) первоначальную стоимость;
  - б) остаточную стоимость;
  - в) время полезного использования;
  - г) объем выработанной продукции;
  - д) место эксплуатации.
21. При начислении амортизации исходя из объема произведенной продукции в натуральном выражении во внимание принимают:
- а) первоначальную стоимость;
  - б) остаточную стоимость;
  - в) время полезного использования;
  - г) объем выработанной продукции;
  - д) место эксплуатации.
22. Списание первоначальной стоимости выбывшего из эксплуатации объекта нематериальных активов в результате износа осуществляется за счет
- а) прибыли;
  - б) начисленной амортизации;
  - в) затрат на производство;
  - г) резервного фонда,
23. При досрочном выбытии нематериальных активов остаточная стоимость списывается на счет:
- а) резервного фонда
  - б) уставного капитала;
  - в) прибыли и убытков;
  - г) прочих доходов и расходов.
24. Передача объектов нематериальных активов в качестве вклада в уставный капитал отражается на счете:
- а) «Прибыли и убытки»;
  - б) «Уставный капитал»;
  - в) «Финансовые вложения»;
  - г) «Доходы будущих периодов».
25. Задолженность покупателей за проданный им объект нематериальных активов отражается бухгалтерской записью:
- а) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-т сч. 68 «Расчеты по налогам и сборам»;

- б) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
  - в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»  
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
  - г) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».
26. Стоимость получаемых прав на объект нематериальных активов в обмен на другое имущество отражается бухгалтерской записью:
- а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
  - б) Д-т сч. 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
  - в) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 90 «Продажи»;
  - г) Д-т сч. 90 «Продажи» К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

## 8. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

### 1. Понятие и классификация основных средств (ОС)

ОС – материально-вещественные факторы производства (часть имущества), которые используются в течение длительного времени (более 1 года) для производства продукции, работ, услуг или для управленческих нужд организации. Классификация Ос представлена в таблице 8.1.

Таблица 8.1

Классификация ОС	
Классификационный признак	Виды ОС
1. В соответствии с типовой классификацией Госкомстата РФ	1. Здания 2. Сооружения 3. Передаточные устройства 4. Машины и оборудование 5. Транспортные средства 6. Инструмент 7. Производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности 8. Хозяйственный инвентарь 9. Рабочий и продуктивный скот 10. Многолетние насаждения 11. Капитальные затраты по улучшению земель 12. Прочие ОС
2. По назначению	1. Производственные ОС 2. Непроизводственные ОС
3. По отраслевой специфике	ОС сельского хозяйства, промышленности, транспорта, связи и т.д.
4. По степени использования в производственно-хозяйственной деятельности	1. Находящиеся в эксплуатации 2. Находящиеся в запасе 3. Находящиеся на консервации 4. Находящиеся в аренде
5. По принадлежности	1. Собственные 2. Арендованные

### 2. Виды оценки ОС

Различают следующие виды оценки ОС:

- **Первоначальная стоимость** - стоимость объектов ОС, складывающаяся в момент вступления объекта в эксплуатацию (суммы, отраженные по счету 19 не включаются) Она включает в себя:
  - суммы фактических затрат на изготовление самой организацией;
  - суммы, уплаченные в соответствии с договором поставщику;
  - суммы, уплачиваемые организациям по договору строительного подряда;
  - вознаграждения посреднической организации;
  - суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ОС;
  - регистрационные сборы, госпошлины и другие аналогичные платежи;
  - таможенные пошлины;
  - невозмещаемые налоги и иные затраты, связанные с приобретением ОС

- **Остаточная стоимость**- это первоначальная стоимость за вычетом суммы накопленной амортизации.
- **Восстановительная стоимость**- стоимость воспроизводства ОС, т.е. приобретения или строительства инвентарных объектов исходя из действующих цен на момент переоценки.

### 3. Приобретение, сооружение и изготовление ОС

Первоначальная стоимость в этом случае будет равна сумме фактических затрат, приведенных в п.8 ПБУ6/01

Приобретение ОС отдельно от строительства объектов по договору купли-продажи (табл. 8.2).

Таблица 8.2

#### Учет приобретения ОС по договору купли-продажи

Содержание	Д	К
1. Приобретены ОС	08	60
2. Кроме того НДС	19	60
3. Оплачено поставщику	60	51
4. Списание НДС в уменьшение задолженности перед бюджетом	68	19
5. Ввод в эксплуатацию	01	08

Если организации покупают ОС за инвалюту, то стоимость ОС пересчитывается в рубли по курсу ЦБ, который действовал на дату принятия объекта ОС к учету (п.16 ПБУ6/01)

#### Подрядный способ строительства

С 1.01.01 порядок учета НДС при капстроительстве изменился в связи с введением НК ч.2. Суммы налога, предъявленные подрядными строительными организациями при проведение СМР, подлежат у заказчика-застройщика вычету в соответствии с п. 6 ст. 171 (вычетам подлежат (табл. 8.3):

- суммы налога, предъявленные налогоплательщику подрядными организациями при проведении ими капстроительства, сборке ОС;
- суммы налога, предъявленные налогоплательщику по товарам, работам, услугам, приобретенным ими для выполнения СМР;
- суммы налога, предъявленные налогоплательщику при приобретении ими объектов незавершенного капстроительства;
- суммы налога, исчисленные налогоплательщиком при выполнении СМР для собственного потребления.

Суммы налога подлежат вычету после принятия на учет соответствующих объектов завершенного капстроительства или реализации объектов незавершенного капстроительства в соответствии с п. 5 ст.172 НК)

Таблица 8.3

#### Учет приобретения ОС по договору строительного подряда

Содержание	Д	К
1. Стоимость принятых по актам ф. № КС-2 работ	08	60
2. Выделен НДС	19	60
3. Произведена оплата счета строительной организации согласно справке ф. № КС-3	60	51
4. Принятие к учету ОС	01	08
5. Зачтен НДС	68	19

#### Хозяйственный способ строительства

НК с 1.01 введено новое определение «СМР для собственного потребления», т.е. выполняемыехозспособом. Понятие «хозспособ» в законодательстве отсутствует. Но в соответствии с инструкцией Госкомстата РФ п.11.14 по заполнению форм федерального гос ста-

статистического наблюдения по капитальному строительству (Постановление Госкомстата РФ от 03.10.96 №123 с изменениями от 21.10.98 №100) и п. 33 инструкции по заполнению унифицированных форм федерального государственного статнаблюдения №П-1, П-2, П-3, П-4 (Постановление Госкомстата от 19.01.00 №4) к СМР, выполняемым хозяйственным способом относят работы, выполняемые нестроительными организациями собственными силами и для своих нужд. Не относят сюда:

- работы, выполняемые цехами основной деятельности по договорам с отделом КС этой же организации. Когда расчеты за работы производятся в порядке, установленном для подрядных организаций;
- работы, выполненные подрядными СМО по собственному строительству. Такие работы включаются в объем работ и выручку от реализации как работы, выполненные подрядным способом:

\*\* Объектом н/о (ст.146 НК п.1 п.п.3) – выполнение СМР для собственного потребления. При хозяйственном способе п/п застройщик осуществляет новое строительство, реконструкцию, расширение и техническое перевооружение действующих п/п сам-но без привлечения подрядных СМО.

\*\*Местом реализации работ (п.п.1 п.1 ст. 148 НК) признается территория РФ, если данные работы связаны с недвижимым имуществом.

\*\*Налоговая база (ст.153 НК) определяется в зависимости от особенностей реализации. Порядок определения н/о базы определен ст. 159 НК п.2 – стоимость выполненных работ, исчисленных исходя из всех фактических расходов п/п на их выполнение. ( Д08 К02,10,70,69,60,26).

\*\* Общий порядок исчисления налога установлен ст. 166 НК. Для СМР налоговая ставка 20% (п.3 ст. 164 НК).

\*\* Дата реализации услуг, работ определена ст. 167 НК. Согласно п. 10 ст. 167 дата выполнения СМР для собственного потребления определяется как день принятия на учет объекта. (Д01К08). Принятие к учету оформляется актами приемки-передачи ф. №ОС-1, ОС-3 и иными договорами, подтверждающими государственную регистрацию объектов в случае их принадлежности к объектам недвижимости.

Д01К08 и Д19К68

\*\*Согласно ст. 166 НК п/п имеет право на налоговые вычеты. Согласно п.2 п.п. 1 ст. 171 вычетам подлежат суммы налога, предъявленные организации и уплаченные ею при приобретении товаров, работ, услуг для осуществления производственной деятельности, так и других операций, признаваемых в соответствии с гл. 21 НК объектами н/о (сюда относят и СМР, выполняемые хозяйственным способом).

Пример. Организация осуществляет строительство цеха хозяйственным способом. На строительство были приобретены и использованы стройматериалы и конструкции – 1 800 000руб (в т.ч. НДС 300 000 ). Затраты на з/пл и отчисления- 600 000, расходы на оплату услуг сторонних организаций (АТП) – 60 000( в т.ч. НДС – 100 000). Бухгалтерские записи представлены в таблице 8.4.

Таблица 8.4

Учет строительства ОС хозяйственным способом

Содержание	Сумма в руб.	Д	К
1. Оприходованы материалы	1 500 000	10	60
2. Выделен НДС	270 000	19	60
3. Списаны материалы в производство	1 500 000	08	10
4. Начислена заработная плата с отчислениями	600 000	08	70,69
5. Списаны расходы на услуги автотранспорта	500 000	08	60
6. Выделен НДС	90 000	19	60

Содержание	Сумма в руб.	Д	К
7. Принят к учету завершенный объект ОС 1500000+600000+500000	2 600 000	01	08
8. Сумма НДС, начисленная в бюджет 2600000 x 18% по завершению строительства	468 000	19	68
9. Оплачено поставщику материалов и АТП	1 800 000+ 600 000	60	51
10 Списан НДС в зачет пор материалам и услугам АТП	90 000+ 270 000= 360 000	68	19
11. При принятии к учету объекта (п.6 ст. 171 и п.5 ст. 172) суммы НДС подлежат вычету	468 000	68	19

#### Вклад в уставный капитал предприятия

Первоначальной стоимостью в данном случае будет являться стоимость объекта, согласованная с учредителями (таблица 8.5). Однако, если номинальный размер вклада в уставном капитале превышает 200МРОТ, то цену ОС, которую устанавливают учредители, должен подтвердить независимый оценщик (ст.34 п.3 ФЗ от 26.12.95 № 208-ФЗ «Об АО» и п. 2 ст. 15 ФЗ от 8.02. 98 №14-ФЗ «Об ООО»). Кроме того сюда включают все затраты на доставку и установку.

Таблица 8.5

#### Учет поступления ОС от учредителя

Содержание	Д	К
1. Отражена стоимость ОС, согласованная с учредителями	08	75
2. Отражены затраты на доставку	08	70,69,76
3. Введены в эксплуатацию	01	08

НДС не выделяется, т.к. у передающей стороны нет начисления НДС.

#### Безвозмездное получение ОС

Согласно п. 10 ПБУ6/01, предприятия должны учитывать ОС, полученные безвозмездно, по рыночной стоимости. Сначала эту стоимость включают в состав доходов будущих периодов, а затем по мере начисления амортизации списывают с этого счета на прочие доходы. При этом запрещено получать от коммерческих организаций имущество стоимостью более 3000 руб. (ст.575 ГК РФ).

В мае 20XX г. ООО «Символ» получило безвозмездно от физического лица оборудование, рыночная стоимость которого 140 000руб. Норма амортизации 10%.

Таблица 8.6

#### Учет поступления ОС безвозмездно

Содержание	Сумма в руб.	Д	К
Отражение стоимости безвозмездно полученного оборудования	140 000	08	98
Оборудование введено в эксплуатацию	140 000	01	08
Начисление амортизации ежемесячно 40000x10%:12	1166,67	20	02
Списана часть доходов будущих периодов	1166,67	98	91.1



### Приобретение ОС в обмен на другое имущество

В данном случае первоначальная стоимость равна цене имущества, которое было передано взамен. А стоимость этого имущества соответствует цене, по которой в сравниваемых обстоятельствах п/п определяет стоимость аналогичных товаров. Если эту цену определить невозможно, тогда стоимость полученных активов определяют исходя из цены, по которой предприятие обычно приобретает аналогичные ОС. Разница между стоимостью переданных и полученных ценностей отражается как внереализационные доходы и расходы.

По п. 6.3. ПБУ 9/99 величина поступления или дебиторской задолженности (ДЗ) по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров, полученных или подлежащих получению организацией.

По п. 6.3. ПБУ 10/99 величина оплаты или кредиторской задолженности (КЗ) по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется стоимостью товаров, переданных или подлежащих передаче организацией.

Например, ООО «Мечта» в 20XX г. заключило договор мены с ООО «Символ». Предприятие «Мечта» поставляет 20 единиц продукции, ценой за ед. с НДС 1770 руб., а ООО «Символ» поставляет электропресс. Обмен стороны признали равноценным. Электропресс подобного типа стоит 35400 руб. с НДС (таблица 8.7).

Таблица 8.7

#### Учет приобретения ОС

Содержание	Сумма в руб.	Д	К
1. Отражение выручки от реализации исходя из стоимости электропресса	35 400	62	90.1
2. Начисление НДС с реализации	5 400	90.3	68
3. Оприходован электропресс	30 000	08	60
4. Отражен НДС	5 400	19	60
5. Зачтены обязательства по договору мены	35 400	60	62
7. Введен в эксплуатацию электропресс	30 000	01	08
8. Возмещен из бюджета НДС	5 400	68	19

### Изменение первоначальной стоимости ОС

Первоначальную стоимость ОС можно изменить только в соответствии с законодательством, или если это предусмотрено ПБУ 6/01.

**1. Изменение первоначальной стоимости в результате достройки, переоборудования** или реконструкции и другие работы капитального характера. После этого улучшаются те показатели ОС, которые необходимы для полноценного функционирования. Сумма затрат на реконструкцию, модернизацию отражается по Д08 К 10,70, 69, и других счетов. Увеличение первоначальной стоимости ОС после реконструкции, модернизации отражается проводкой Д01 К08.

**2. Переоценка** ОС осуществляется посредством индексации или прямого счета (применительно к рыночным ценам, сложившимся на момент переоценки). Целью переоценки является приведение балансовой стоимости ОС в соответствие с действующими ценами и условиями воспроизводства. Коммерческая организация имеет право в начале года переоценивать группы однородных объектов ОС. Но при этом необходимо учесть то обстоятельство, что если п/п решило проводить переоценку, то оно должно будет это делать каждый год

Если суммы добавочного капитала не хватает, чтобы покрыть размер уценки, тогда разница относится на счет прибылей и убытков в виде операционного расхода.

**Дооценка** : Д01К 83- увеличена первоначальная стоимость ОС до восстановительной стоимости и Д83 К02 – увеличена амортизация, начисленная за время эксплуатации ОС.

**Уценка:** Д91К01 – уменьшение стоимости ОС и Д02 К 91 – уменьшение амортизации.

**Пример,** на конец 2016 г. ООО «Х» провело переоценку агрегата, стоимость которого увеличилась на 15 000руб, а сумма амортизации на 5 000р. Предположим, что на конец следующего 2017 года механизм опять переоценивали, но стоимость его уменьшилась на 30 000р, а сумма амортизации на 10 000р (таблица 8.8).

Таблица 8.8

Учет переоценки ОС

Содержание	Сумма в руб.	Д	К
1. Конец 2016г. Увеличение первоначальной стоимости агрегата	15 000	01	83
2. Увеличение амортизации	5 000	83	02
3. Конец 2017 г. Уменьшена первоначальная стоимость агрегата (на сумму добавочного капитала)	15 000	83	01
4. Уменьшена амортизация	5 000	02	83
5. Уменьшена первоначальная стоимость агрегата на разницу между суммой уценки и суммой дооценки в предыдущий год 30000-15000	15 000	91.2	01
6. Уменьшена амортизация 10000-5000	5000	02	91.1

#### 4. Амортизация ОС

**Амортизация – это денежное выражение износа или** процесс постепенного переноса стоимости ОС на стоимость готовой продукции в течение срока полезного использования объекта.

Амортизация начисляется ежемесячно в рублях (без копеек), увеличивая тем самым затраты предприятия и уменьшая финансовый результат.

Амортизационные отчисления по объекту ОС начисляются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету.

Амортизационные отчисления прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с баланса.

Объекты, по которым амортизация не начисляется:

- жилые здания, общежития, квартиры;
- объекты внешнего благоустройства, лесного хозяйства, дорожного хозяйства;
- специализированные сооружения судоходной обстановки;
- ОС некоммерческих организаций.

Амортизация не начисляется на те объекты, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки, объекты природопользования)

Объекты ОС стоимостью не более 40 000руб за единицу разрешается списывать на затраты по мере отпуска в производство.

Начисление амортизации приостанавливается на период восстановления ОС, продолжительностью более 1 года, и по объектам, переведенным на консервацию по решению руководителя на срок более 3 месяцев.

В соответствии с ПБУ 6/01 организации могут выбирать способ начисления амортизации для разных групп однородных объектов, исходя из установленных способов, приведенных в таблице 8.9. Схема счета 02 представлена в таблице 8.10.

## Способы начисления амортизации ОС

Способы начислений	База расчета	Порядок расчета
1. Линейный способ	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Первоначальная стоимость (ПС)</li> <li>2. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования ОС (СПИ)</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ПС – 120т.р.</li> <li>2. СПИ – 10 лет</li> <li>3. Годовая сумма амортизации – 12000руб (120т.р.:10)</li> <li>4. Годовая норма амортизации – <math>1/10 \times 100\%=10\%</math></li> <li>5. За отчетный месяц норма амортизации – <math>10\%:12=0,833\%</math></li> <li>6. Сумма амортизации за отчетный месяц – <math>120т.р. \times 0,833 :100= 1000руб</math></li> </ol>
2. По сумме лет срока полезного использования	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Первоначальная стоимость ОС (ПС)</li> <li>2. Годовое соотношение: число, оставшихся до конца срока службы ОС, сумма чисел лет срока полезного использования</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ПС – 10 т.р.</li> <li>2. Срок службы – 8 лет</li> <li>3. Сумма лет срока службы – <math>1+2+3+4+5+6+7+8=36</math></li> <li>4. Сумма амортизации по годам: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1 - <math>8 \times 10000руб :36=2222руб</math></li> <li>• 2 - <math>7 \times 10000руб : 36=1944руб</math></li> <li>• 3 - <math>6 \times 10000руб : 36=1667руб</math></li> <li>• 4 - <math>5 \times 10000руб : 36=1389руб</math></li> <li>• 5 - <math>4 \times 10000руб : 36=1111руб</math></li> <li>• 6 - <math>3 \times 10000руб : 36=833руб</math></li> <li>• 7 - <math>2 \times 10000руб : 36=556руб</math></li> <li>• 8 - <math>1 \times 10000руб : 36=278руб</math></li> </ul> </li> </ol>
3. Способ списания пропорционально объему продукции (работ)	<ol style="list-style-type: none"> <li>5. ПС</li> <li>6. Предполагаемый объем выпуска продукции, работ, услуг</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ПС – 120 т.р.</li> <li>2. Планируемый объем выпуска продукции – 24 000ед.</li> <li>3. За отчетный месяц выпущено – 40 ед.</li> <li>4. Амортизация на единицу – <math>120\ 000руб : 24\ 000ед =5 руб.</math></li> <li>5. Амортизационные отчисления за месяц – <math>5руб \times 40 ед = 200 руб.</math></li> </ol>
4. Способ уменьшающегося остатка	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Остаточная стоимость</li> <li>2. Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, с коэффициентом ускорения 2</li> </ol>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. ПС - 120 т.руб..</li> <li>2. Срок службы – 10 лет</li> <li>3. Норма амортизации годовая – 10%</li> <li>4. Удвоенная норма амортизации – 20%</li> <li>5. Расчет суммы амортизации по годам использования ОС: <ul style="list-style-type: none"> <li>• 1- <math>120 \times 0,2=24т.руб</math></li> <li>• 2- <math>(120 - 24) \times 0,2=19,2т.руб.</math></li> <li>• 3- <math>(120 - 24 - 19,2) \times 0,2 = 15,36т.р.</math></li> <li>• 4 - <math>(120-24 -19,2 -15,36) \times 0,2= 12,288т.р.</math> и т.д.</li> </ul> </li> </ol>

В целях налогообложения налогоплательщик может использовать один из двух методов: линейный и нелинейный.

Таблица 8.10

Счет 02 «Амортизация собственных ОС»

С К счетов	Дебет 02	Кредит 02	В Д счетов
01/1 или 01/5	Списание амортизации по объектам, бывшим в эксплуатации	Сн – сумма амортизации ОС на начало месяца	
02/3	Амортизация по объектам, переведенным на консервацию	Амортизация за месяц по объектам: * производственного назначения	20,23,26,25
79	Амортизация по объектам, переданным отделениям, выделенным на отдельный баланс	* капстроительства	08
83, 91	Уменьшение амортизации при переоценке	* освоения новых видов продукции	97
		* сданным в аренду	91
		* обеспечивающим отгрузку и реализацию	44
		* обслуживающего хозяйства	29
		* при переоценке ОС	83,91

**5.Учет аренды основных средств**

Аренда – договор, по которому одна сторона (арендодатель) обязуется предоставить другой стороне (арендатору) какое-либо имущество во временное пользование за определенное вознаграждение. Особенности различных видов аренды представлены в таблице 8.11. Пример учета текущей аренды представлен в таблице 8.12.

Таблица 8.11

Виды аренды

Виды аренды	Арендодатель			Арендатор		
	Стоимость объекта	Бухгалтерский учет	Амортизация	Стоимость объекта	Бухгалтерский учет	Амортизация
Текущая	ПС	На балансе	Начисляется	ПС	За балансом	Не начисляется
Долгосрочная (арендные предприятия)	По передаточному акту	За балансом	Получает платеж	По передаточному акту	На балансе на счете 01	Начисляет и платит платеж

Виды аренды	Арендодатель			Арендатор		
	Стоимость объекта	Бухгалтерский учет	Амортизация	Стоимость объекта	Бухгалтерский учет	Амортизация
Финансовая (лизинг)						
1 вариант	Покупная стоимость по договору лизинга	На балансе	Начисляет	По договору лизинга	За балансом	Не начисляет. Платит платеж
2 вариант	Покупная стоимость по договору лизинга	За балансом	Не начисляет, получает платеж	Покупная стоимость по договору лизинга	На балансе отдельном субсчете	Начисляет и платит платежи

Таблица 8.12

## Основные бухгалтерские проводки по учету текущей аренды

Содержание	Д	К
У арендодателя (не основной вид деятельности)		
1. Учет ОС обособленно	01/2	01
2. Начисление арендной платы (не основной вид деятельности)	76/3	91/1
3. Начисление НДС	91/3	68/ндс
4. Начисление амортизации	91/2	02/2
5. Начислены расходы, связанные со сдачей имущества в аренду (вода, тепло, газ, телефон и др)	91/2	60
6. Поступление арендной платы	50	76/3
Учет у арендатора (использование в основной деятельности)		
1. Получены основные средства	001	
2. Начислена арендная плата	20,26,25,44	76
3. НДС кроме того	19	76
4. Перечислены денежные средства	76	51

**6. Учет выбытия основных средств**

Учет выбытия ОС ведется на счете 91 (таблица 8.13).

Таблица 8.13

## Отражение операций на счете 91 (по выбытию ОС)

Д	К
2. Списание остаточной стоимости	1. Отражение рыночной цены реализации с НДС
3. Начисление НДС в бюджет	
4. Прочие расходы с выбытием	
ОБ Д= 2+3+4	ОБ К= 1
Если ОБ К больше ОБ Д, то предприятие получает <b>Прибыль</b>	Если ОБ К меньше ОБ Д, то предприятие получает <b>Убыток</b>

В таблице 8.14 представлены основные проводки по реализации и прочему выбытию ОС.

Таблица 8.14

Учет выбытия ОС

Содержание	Д	К
<b>1. Продажа ОС</b>		
* Отражение реализации	62	91/1
* Начисление НДС	91/3	68
* Списание с баланса	01/выб.	01/экс
* Списание амортизации	02	01/выб.
* Списание остаточной стоимости	91/2	01/выб.
• финансовый результат прибыль	91/9	99
убыток	99	91/9
<b>2. Передача ОС по договору мены</b>		
* Поступление материалов (по стоимости выбывающих ОС)	10	60
* Кроме того НДС	19	60
* Списание ОС	01/выб	01/экс
* Списание амортизации	02	01/выб
* Списание остаточной стоимости	91/2	01/выб
* Отражение выбытия по стоимости прибывающего имущества	62	91/1
* Начисление НДС по переданным ОС	91/3	68
* Зачет обязательств по договору мены	60	62
* Финансовый результат (прибыль)	91/9	99
* Списание НДС в зачет бюджету	68	19
<b>3. Безвозмездная передача</b>		
* Начисление НДС	91/3	68
* Списание ОС	01/выб	01/экс
* Списание амортизации	02	01/выб
* Списание остаточной стоимости	91/2	01/выб
* Финансовый результат (убыток)	99	91/9
<b>4. Вклад в уставный капитал</b>		
* Передача ОС	58/1	76
* Списание ОС	01/выб	01экс
* Списание амортизации	02	01/выб
* Списание остаточной стоимости	76	01/выб
* Доход	76	91.1
<b>5. Недостача или порча ОС</b>		
* Списание с баланса	01/выб	01экс
* Списание амортизации	02	01/экс
* Отнесение остаточной стоимости на потери	94	01/выб
• НДС по недостающим объектам		
- недостача выявлена до возмещения НДС	94	19
- недостача выявлена после возмещения НДС	94	68
• Подлежит взысканию с виновных лиц	73/2	94
• При отсутствии виновных лиц	91/2	94
<b>6. Списание ОС при ликвидации</b>		

Содержание	Д	К
* Списание ОС с баланса	01/выб	01/экс
* Списание амортизации	02	01/выб
* Списание остаточной стоимости	91/2	01/выб
* Расходы по демонтажу	91/2	10,70,69
* Оприходование материалов от разборки	10	91/1
* Финансовый результат (напр, прибыль)	91/9	99

В конце года субсчета 91/1, 91/2 и 91/3 списываются на субсчет 91/9.

### Контрольные вопросы и тесты к разделу 8

1. Понятие и классификация основных средств
2. Определение первоначальной стоимости ОС
3. Учет поступления объектов ОС
4. Учет амортизации основных средств
5. Учет затрат на восстановление основных средств
6. Учет выбытия основных средств в зависимости от вида и финансовых результатов от их выбытия
7. Порядок и отражение в учете изменения первоначальной стоимости в результате переоценки основных средств.
8. Учет аренды основных средств
9. Инвентаризация, документация и раскрытие информации об ОС в бухгалтерской отчетности
10. На стоимость оприходования безвозмездно поступивших новых объектов основных средств составляется бухгалтерская запись:
  - а) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 01 «Основные средства»;
  - б) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
  - в) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
  - г) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал».
11. Бухгалтерская запись Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств» означает:
  - а) начисление амортизации по полученным основным средствам;
  - б) отражение уценки основных средств;
  - в) начисление амортизации по поступившим объектам основных средств;
  - г) начисление амортизации по основным средствам общепроизводственного назначения.
12. Амортизация после окончания срока полезного использования:
  - а) не начисляется;
  - б) начисляется в пониженном размере;
  - в) начисляется в повышенном размере;
  - г) начисляется, если объект остается в эксплуатации.
13. Бухгалтерская запись:
 

Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств»  
К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»  
означает:

  - а) продажу основных средств;

- б) начисление амортизации по основным средствам, приобретенным за плату;
- в) списание начислений амортизации на момент выбытия основных средств;
- г) начисление амортизации по объектам основных средств.
14. При приобретении основных средств за плату у других организаций и лиц составляется бухгалтерская запись:
- а) Д-т сч. 01 «Основные средства»  
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- б) Д-т сч. 01 «Основные средства»  
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- в) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»  
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- г) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал».
15. При формировании расходов для осуществления ремонта оборудования основного производства составляется бухгалтерская запись:
- а) Д-т сч. 20 «Основное производство» К70,69,10,02
- б) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 82 «Резервный капитал»;
- в) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К70,69,10,02
- г) Д-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» К-т сч. 82 «Резервный капитал».
16. Стоимость приобретения земельных участков отражается на увеличении:
- а) уставного капитала;
- б) вложений во внеоборотные активы;
- в) добавочного капитала;
- г) резервного капитала.
17. Результат дооценки незавершенного строительства жилого дома организации по состоянию на 1 января следующего за отчетным года отражается в учете:
- а) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»;
- б) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 83 «Добавочный капитал»;
- в) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
- г) Д-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы»  
К-т сч. 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».
18. Начисление амортизации по объектам основных средств, обслуживающих управленческие структуры организации, отражается в учете:
- а) Д-т сч. 01 «Основные средства»  
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
- б) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы»;
- в) Д-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
- г) Д-т сч. 20 «Основное производство»  
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».
19. На счетах лизингодателя при доначислении лизинговых платежей при досрочном выкупе лизингового имущества производится бухгалтерская запись:
- а) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
- б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»  
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- в) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»  
К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- г) Д-т сч. 51 «Расчетные счета»  
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».



20. В фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств включаются суммы:
- а) уплаченные поставщику (продавцу) объектов основных средств по договору;
  - б) уплаченные по договору строительного подряда;
  - в) уплаченные поставщику плюс доля общехозяйственных расходов; уплаченные продавцу (сторонней строительной организации), включая регистрационные сборы, таможенные пошлины, вознаграждения посредническим организациям и др.
21. Учетную политику организации в части источников финансирования затрат на восстановление основных средств и использования различных способов начисления амортизации определяет:
- а) орган управления государственным имуществом;
  - б) муниципальные органы управления;
  - в) сама организация с отражением в учетной политике;
  - г) отраслевые комитеты по управлению имуществом.
22. При оприходовании основных средств, внесенных учредителями в счет вклада в уставной капитал организации на момент регистрации составляется бухгалтерская запись:
- а) Д-тсч. 01 «Основные средства» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
  - б) Д-тсч. 01 «Основные средства»  
К-т сч. 75 «Расчеты с учредителями»;
  - в) Д-т сч. 75 «Расчеты с учредителями» К-т сч. 80 «Уставный капитал»;
  - г) Д-т сч. 01 «Основные средства»  
К-т сч. 08 «Вложения во внеоборотные активы».
23. У арендатора объекты основных средств, полученные аренды, отражаются на счете:
- а) 001 «Арендованные основные средства»;
  - б) 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
  - в) 97 «Расходы будущих периодов»;
  - г) 01 «Основные средства».
24. У арендодателя при начислении предусмотренной договором суммы платы по текущей аренде переданного объекта производится бухгалтерская запись:
- а) Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
  - б) Д-т сч. 50 «Касса»  
К-т сч. 51 «Расчетные счета»;
  - в) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки»  
К-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
  - г) Д-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы».
25. Начисление амортизации основных средств во вспомогательном производстве
- а) Д-т сч. 20 «Основное производство» К-т сч. 02
  - б) Д-т сч. 25 «Общепроизводственные расходы» К-т сч. 02
  - в) Д-т сч. 23 К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
26. Излишки основных средств, выявленные при инвентаризации, отражаются бухгалтерской записью:
- а) Д-т сч. 01 «Основные средства»  
К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
  - б) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
  - в) Д-т сч. 01 «Основные средства» К-т сч. 99 «Прибыли и убытки»;
  - г) Д-т сч. 01 «Основные средства»  
К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».
27. При списании остаточной стоимости проданных объектов основных средств делается бухгалтерская запись:
- а) Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»

- К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств»;
- б) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-т сч. 01 «Основные средства»;
- в) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-тсч. 91 «Прочие доходы и расходы»;
- г) Д-т сч. 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость продаж»\*

К-т сч. 01 «Основные средства», субсчет «Выбытие основных средств».

28. Недостача основных средств при отказе суда во взыскании с виновных лиц отражается бухгалтерской записью:

- а) Д-т сч. 80 «Уставный капитал» К-тсч. 01 «Основные средства»;
- б) Д-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы» К-тсч. 01 «Основные средства»;
- в) Д-т сч. 80 «Уставный капитал»

К-т сч. 91 «Прочие доходы и расходы»;

- г) Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» К-тсч. 01 «Основные средства».

29. Сумма амортизации по объектам основных средств, занятым выпуском новых изделий, отражается бухгалтерской записью:

- а) Д-т сч. 97 «Расходы будущих периодов» К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;
- б) Д-т сч. 02 «Амортизация основных средств» К-т сч. 26 «Общехозяйственные расходы»;
- в) Д-т сч. 01 «Основные средства»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств»;

- г) Д-т сч. 20 «Основное производство»

К-т сч. 02 «Амортизация основных средств».

## 9. УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

### 9.1. Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов

*Материально-производственные запасы (МПЗ) – это активы:*

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

Классификация МПЗ:

- сырье и материалы (их классификация представлена в таблице 29);
- готовая продукция - часть МПЗ, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой или комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством;
- товары – часть МПЗ, приобретенных или полученных от других физических или юридических лиц и предназначенных для продажи.

Единица бухгалтерского учета МПЗ 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 МПЗ, порядка их приобретения и использования единицей бухгалтерского учета МПЗ может быть номенклатурный номер, партия, серия, однородная группа и т.п.

Оценка поступивших МПЗ. МПЗ принимаются к учету по фактической себестоимости (п.6 ПБУ 5/01).

Оценка МПЗ в зависимости от способа поступления представлена в таблице 9.1.

Таблица 9.1

**Способы оценки МПЗ**

Способы поступления	Фактическая себестоимость
1. За плату	Сумма фактических затрат на приобретение В торговле товары могут приходоваться: <ul style="list-style-type: none"> <li>• в оптовой торговле – по покупным ценам</li> <li>• в розничной торговле, либо по покупным, либо по продажным ценам</li> </ul>
2. Изготовление собственными силами	Сумма фактических затрат, связанных с изготовлением данных запасов.
3. Внесение учредителем в уставный капитал	Денежная оценка, согласованная с учредителями, если иное не предусмотрено законодательством.
4. Безвозмездное получение	Рыночная цена на дату оприходования. Текущая рыночная стоимость – сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи активов.
5. Приобретение по договору мены	Фактическая себестоимостью МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость последних устанавливается исходя из цены, по которой в сравниваемых обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Способы поступления	Фактическая себестоимость
6. МПЗ, не принадлежащие организации	Принимаются на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.
7. Импорт МПЗ за инвалюту.	Оценка осуществляется по курсу ЦБ на дату признания расходов по приобретению МПЗ.

Оценка израсходованных МПЗ (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости). Материальные ресурсы учитываются:

1. По себестоимости каждой единицы;
2. По средней фактической себестоимости;
3. По методу ФИФО (материалы списываются в той последовательности, в которой поступали на склад, запас оценивается по ценам последних поставок)

Изменение стоимости МПЗ. Фактическая себестоимость МПЗ не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством. В соответствии с новым Планом счетов, а также ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, сумма дооценки и уценки оборотных активов рассматривается в качестве финансовых результатов и включается в состав операционных доходов и расходов. Для этого предусмотрен счет 14 (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности фактическая себестоимость материалов сравнивается с текущей рыночной стоимостью. Если фактическая себестоимость окажется меньше рыночной стоимости, то в качестве балансовой оценки принимается фактическая себестоимость. Если фактическая себестоимость окажется больше рыночной стоимости, то материалы показываются по текущей рыночной стоимости, а в форме 2 признают убыток от снижения стоимости материалов (принцип осмотрительности, т.е. не допускается завышение стоимости материалов и предприятие страхуется от необходимости признания в будущем убытков, которые относятся к данному периоду).

На сумму созданных резервов - Д91/2 К14

Переоценка материальных ценностей – Д14 К10,41...

При этом материальные ценности в балансе показываются за вычетом резервов под снижение стоимости ТМЦ, числящихся на счете 14. В пассиве баланса сумма на счете 14 отдельно не отражается. Т.е. при составлении годового баланса стоимость, отраженная на счетах 10,20,43,41, отражается за вычетом сумм, отраженных на счете 14.

В начале периода, следующего за периодом, в котором отражено создание резерва, зарезервированная сумма восстанавливается – Д14 К91/1.

## 9.2. Классификация и учет материалов

Каждая группа материалов учитывается на соответствующем счете или субсчете. Для этого в Плане счетов предусмотрены следующие счета и субсчета (табл. 9.2).

Фактическая себестоимость материалов

Материалы в учете приходятся по фактической себестоимости, т.е. по сумме фактических затрат на приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов. Фактическая себестоимость материалов (и иных МПЗ) складывается из:

- сумм, уплачиваемых в соответствии с договором поставщику;
- сумм, уплачиваемых за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением МПЗ;

- таможенных пошлин и иных платежей;
- не возмещаемых налогов;
- вознаграждений, уплачиваемых посредникам;
- затрат по заготовке и доставке МПЗ до места использования (расходы по страхованию, услуги транспорта по доставке, если они не включены в цену на запасы, и другие затраты. Если они непосредственно связаны с приобретением МПЗ).
- затрат по доведению МПЗ до состояния, в котором они пригодны к использованию и иных затрат.

Таблица 9.2

**Классификация материалов**

Синтетические счета		Субсчета	
	Наименование		Наименование
10	Материалы	1	Сырье и материалы
		2	Покупные полуфабрикаты
		3	Топливо
		4	Тара и тарные материалы
		5	Запасные части
		6	Прочие материалы
		7	Материалы, переданные в переработку
		8	Стройматериалы
		9	Инвентарь и хозяйственные принадлежности
15	Заготовление и приобретение материалов		
16	Отклонение в стоимости материалов		

Особенности учета и оценки материалов с использованием счетов 15 и 16

Учет поступления материалов предусматривает 2 варианта

1. С использованием счета 10 (табл. 9.3);
2. С использованием счетов 10,15 и 16 (табл. 9.4).

При этом материалы приходятся без НДС на счет 10 или 15. НДС по приобретенным материалам относится в зачет бюджету при выполнении трех условий: материалы должны быть оплачены, оприходованы, использованы на издержки производства и обращения.

Таблица 9.3

**Учет поступления материалов с использованием счета 10**

Содержание	Д	К
1. Приобретены материалы	10	60
2. Кроме того НДС	19	60
3. Оплата материалов	60	51
4. Списание НДС в зачет бюджету	68	19

Учет продажи и прочего выбытия материалов

Основные бухгалтерские проводки по выбытию материалов представлены в табл. 9.5.

Таблица 9.4

**Учет поступления материалов с использованием счетов 10,15,16**

Содержание	Д	К
1. Оплата материалов	60	51
2. Принятие к учету материалов по факт себестоимости	15	60
3. Кроме того НДС	19	60
4. Оприходование материалов по учетной цене на склад	10	15
5. Списание разницы между фактической и учетной ценой		
* 1 вариант. Фактическая себестоимость больше учетной цены	16	15
* 2 вариант. Фактическая себестоимость меньше учетной цены	15	16
6. Списание выявленного отклонения на счете 16 на счет 20.		
* 1 вариант	20	16
* 2 вариант	16	20

Таблица 9.5

**Учет продажи и прочего выбытия материалов**

Содержание	Д	К
1. Расход на производство материалов	20	10
2. Расход материалов на строительство (хозспособ)	08	10
3. Расход на непроизводственные нужды	29	10
4. Продажа материалов		
* реализация по рыночной цене	62	91/1
* списание фактической себестоимости	91/2	10
* начисление НДС	91/3	68
• финансовый результат -прибыль	91/9	99
• финансовый результат- убыток	99	91/9
5. Безвозмездная передача		
* списание фактической себестоимости	91/2	10
* начисление НДС	91/3	68
* финансовый результат- убыток	99	91/9
6. Вклад в уставный капитал другого предприятия		
* передача по согласованной стоимости рыночной цене	58/1	76
* списание фактической себестоимости	76	10
* Списан НДС по переданным материалам	58/1	19
* Списание разницы между согласованной стоимостью и фактической себестоимостью материалов	58/1 91/2	91/1 58/1
7. По договору мены		
* списание материалов по договору мены	91/2	10
* передача покупателю материалов	62	91/1
* начисление НДС	91/3	68
финансовый результат – прибыль	91/9	99
финансовый результат – убыток	99	91/9
* оприходование материалов по договору мены	10	60
* кроме того НДС	19	60
* зачет обязательств	60	62

В конце года субсчета к счету 91 списываются на счет 91/9

Использование метода средней себестоимости и ФИФО при отпуске материалов в производство

Предположим, организация приобретала материал определенного вида в течение месяца по разным ценам (таблица 9.6).

Таблица 9.6

**Данные о поступлении и расходовании материала в отчетном месяце**

Показатели	Количество, ед.	Цена за ед., р.	Сумма, р.
Сальдо на начало месяца	1000	10	10 000
Первая поставка	1000	20	20 000
Вторая поставка	1500	25	37 500
Третья поставка	1500	30	45 000
Итого с остатком	5000		112 500
Отпущено в производство	4000		
Метод средней себестоимости	4000	112500 / 5000 = 22,5	4000 x 22,5 = <b>90 000</b>
Метод ФИФО	4000	-	1000 x 10 + 1000 x 20 + 1500 x 25 + 500 x 30 = <b>82 500</b>

**9.3.Учет товаров в торговле**

Торговля может быть оптовой и розничной.

Товары в оптовой торговле приходятся по покупной стоимости. Товары в розничной торговле приходятся либо по покупной стоимости, либо по продажной стоимости (в последнем случае используется счет 42). В таблицах 9.7 и 9.8 представлены типовые проводки по учету товаров.

Таблица 9.7

**Учет приобретения и продажи товаров в оптовой торговле**

Содержание	Д	К
1. Приобретение товаров	41	60
2. Кроме того НДС	19	60
3. Выручка от продажи товаров	62	90/1
4. Списана фактическая себестоимость товаров	90/2	41
5. Отражены расходы на продажу (зарплата продавцов с отчислениями на социальные нужды, амортизация, материальные затраты и т.п.)	44	70, 69, 02, 10
6. Списаны расходы на продажу	90/2	44
7. Начислен НДС	90/3	68
8. Финансовый результат: прибыль (убыток)	90/9	99
	99	90/9
9. Налоговый вычет по НДС	68	19

Таблица 9.8

**Учет приобретения и продажи товаров в розничной торговле**

Содержание	Д	К
1. Приобретение товаров	41	60
2. Кроме того НДС	19	60
3. Торговая наценка на товар	41	42
4. Выручка от продажи товаров	62	90/1
5. Списана стоимость проданных товаров	90/2	41
6. Отражены расходы на продажу (зарплата продавцов с отчислениями на социальные нужды, амортизация, материальные затраты и т.п.)	44	70, 69, 02, 10
7. Сторнирована торговая наценка на реализованный товар	90/2	42
8. Списаны расходы на продажу	90/2	44
9. Начислен НДС	90/3	68
10. Финансовый результат: прибыль (убыток)	90/9 99	99 90/9
11. Налоговый вычет по НДС	68	19

**9.4. Особенности учета готовой продукции**

Готовая продукция отражается в балансе по фактической или нормативной производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и т.п.

Готовая продукция – конечный продукт производственного процесса организации. Если готовая продукция принимается к учету по фактической себестоимости, то используется счет 43. Текущий учет может вестись и по учетным (нормативным) ценам с использованием счета 40. В этом случае необходимо рассчитывать отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены (таблица 9.9).

Таблица 9.9

**Учет выпущенной готовой продукции и ее продажи**

Содержание	Д	К
1. Выпущена готовая продукция из основного производства по фактической себестоимости	40	20
2. Оприходована на склад по нормативной себестоимости	43	40
3. Списано отклонение фактической себестоимости от учетной цены, т.р.		
3.1. Об Д40 > Об К40 (дополнительная проводка)	90/2	40
3.2. Об Д40 < Об К40 (красным сторно)	90/2	40
4. Выручка от реализации готовой продукции	62	90/1
5. Списана нормативная себестоимость продукции	90/2	43
6. Начислен НДС	90/3	68
7. Финансовый результат (прибыль)	90/9	99



## Контрольные вопросы и тесты к разделу 9

1. Фактическая себестоимость запасов, оприходованных организацией по акцептованным платежным документам поставщиков, отражается бухгалтерской записью:
  - а) Д 10 К 76;
  - б) Д 10 К 71;
  - в) Д 10 К 71;
  - г) Д 10 К 60.
2. Остаток материала на начало января 100 ед. по цене 10 руб. Первая поставка в январе 200 ед. по цене 15 руб. , вторая поставка 200 ед. по цене 20 руб., третья поставка 200 ед. по цене 30 руб. Отпущено в производство за январь 500 ед. Себестоимость материалов на конец января по методу ФИФО составит:
  - а) 6000 руб.;
  - б) 8000 руб.;
  - в) 4000 руб.
3. Остаток материала на начало января 100 ед. по цене 10 руб. Первая поставка в январе 200 ед. по цене 15 руб. , вторая поставка 200 ед. по цене 20 руб., третья поставка 200 ед. по цене 30 руб. Отпущено в производство за январь 500 ед. Себестоимость материалов отпущенных в производство по методу средней себестоимости составит:
  - а) 10000 руб.;
  - б) 9000 руб.;
  - в) 4000 руб.
4. Стоимость оплаченных платежных документов поставщиков, по которым запасы не поступили до конца отчетного месяца, отражаются бухгалтерской записью:
  - а) Д 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» К 51 «Расчетные счета»;
  - б) Д 10«Материалы» К 50 «Касса»;
  - в) Д 51 «Расчетные счета» К 10 «Материалы» (в пути)
  - г) Д 10 «Материалы» (в пути) К 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».
5. Покупная стоимость комплектующих изделий, приобретенных через внешнеэкономическую торговую фирму компании, выделенную на отдельный баланс, отражается бухгалтерской записью:
  - а) Д 10 К 60;
  - б) Д 10 К 71;
  - в) Д 10 К 51;
  - г) Д 10 К 79.
6. При депонировании средств на приобретение чековых книжек, используемых при расчетах за поступившие материалы, составляется бухгалтерская запись:
  - а) Д 10 К 51;
  - б) Д 55/2 К 51;
  - в) Д 55/2 К 60;
  - г) Д 10 К 55/2.
7. Стоимость излишков материально-производственных запасов, выявленных при инвентаризации на базовых складах, отражается бухгалтерской записью:
  - а) Д 10 К 91/1;
  - б) Д 10 К 26;
  - в) Д 26 К 10;
  - г) Д 10 К 20.»
8. Фактическое поступление материальных ценностей от акционеров в виде вклада в уставный капитал (после государственной регистрации организации) отражается бухгалтерской записью:

- а) Д 10 К 80;
- б) Д 75 К 80;
- в) Д 10 К 14;
- г) Д 10 К 75.

9. Стоимость отходов, поступивших из цехов основного производства в процессе ремонтных работ, выполняемых хозяйственным способом, отражается бухгалтерской записью:

- а) Д 10 К 20;
- б) Д 10 К 23;
- в) Д 10 К 25.

10. Выручка от реализации материалов отражается записью:

- а) Д 62 К 91/1;
- б) Д 62 К 90/1;
- в) Д 10 К 91/1;
- г) Д 91/2 К 10

11. Продукция называется готовой при:

а) окончании производственного цикла в соответствии с технологическим режимом ее изготовления;

б) приемке продукции в соответствии с установленными техническими параметрами и другими стандартами, используемыми в организации;

в) документальном оформлении и сдаче продукции на склад;

г) выполнении всех вышеперечисленных условий.

12. Основанием для записи по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство» за отчетный период является:

- а) ведомость выпуска готовой продукции;
- б) ведомость отгрузки и продажи продукции;
- в) расчет фактической себестоимости проданной продукции.

13. По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается:

- а) нормативная производственная себестоимость готовой продукции;
- б) фактическая производственная себестоимость готовой продукции;
- в) фактическая себестоимость проданной продукции.

14. При учете продажи продукции методом начисления при отгрузке продукции покупателю оформляется бухгалтерская запись:

- а) Д 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» К 90 «Продажи»;
- б) Д 90 «Продажи» К 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- в) Д 45 «Товары отгруженные» К 43 «Готовая продукция».

15. Счет 45 «Товары отгруженные» при передаче права собственности в момент отгрузки продукции согласно договору:

- а) используется;
- б) не используется.

16. Расходы на продажу связаны:

- а) с продажей продукции;
- б) с приобретением материально-производственных запасов;
- в) только с производственным процессом;
- г) только с уставной деятельностью предприятия.

17. В расходы на продажу включаются расходы:

- а) на рекламу;
- б) по оплате труда управленческого персонала организации;
- в) на подготовку и переподготовку управленческих кадров .

18. Списана реализованная продукция со склада по фактической себестоимости:

- а) Д90 К 40
- б) Д90 К 43
- в) Д45 К 43

19. Учет продукции с использованием счета 40 закрепляется:
- а) учетной политикой;
  - б) приказом руководителя;
  - в) формой ведения бухгалтерского учета.
20. Сумма превышения фактической себестоимости над нормативной отражается:
- а) дополнительной записью Д90/2 К 40
  - б) красным сторно Д90/2 К40
  - в) Д43 К 40
21. Начисление НДС за реализованную продукцию отражается записью:
- а) Д 90/1 К 68;
  - б) Д 91/1 К 68;
  - в) Д 90/3 К 68;
  - г) Д 68 К 90/3.
22. Если учет материалов на складе ведется по нормативной себестоимости, то фактические затраты на их приобретение отражаются в учете записью:
- а) Д 10 К 60;
  - б) Д 15 К 16;
  - в) Д 15 К 60;
  - г) Д 16 К 15.
23. Сторнирование торговой наценки на реализованный товар отражается записью:
- а) Д 90/2 К 42;
  - б) Д 90/1 К 41;
  - в) Д 42 К 90/1.
24. Приобретенные товары в розничной торговле могут учитываться:
- а) по цене приобретения;
  - б) по продажным ценам;
  - в) по цене приобретения или по продажным ценам согласно учетной политике.
25. Безвозмездное получение материалов и их отпуск в основное производство отражаются бухгалтерскими записями:
- а) Д 10 К 98; Д 20 К 10;
  - б) Д 10 К 98; Д 20 К 10; Д 98 К 91/1;
  - в) Д 10 К 98; Д 23 К 10; Д 98 К 91/1.
26. Реализация материалов на сторону отражается бухгалтерскими записями:
- а) Д 62 К 91/1; Д 91/2 К 10;
  - б) Д 62 К 91/1; Д 91/2 К 10; Д 91/3 К 68; Д 91/9 К 99;
  - в) Д 91/1 К 62; Д 91/2 К 10; Д 91/3 К 68; Д 99 К 91/9.
27. Отрицательная курсовая разница по расчетам с поставщиками за приобретенные материалы отражается:
- а) Д 62 К 91/1;
  - б) Д 91/2 К 60;
  - в) Д 91/1 К 60.
28. Датой совершения операций по приобретению МПЗ в иностранной валюте является:
- а) дата признания расходов по приобретению МПЗ;
  - б) дата оплаты за материал поставщику;
  - в) дата отгрузки материалов поставщиком.
- Понятие, классификация и оценка материально-производственных запасов
29. Оценка поступивших МПЗ в бухгалтерском учете (материалы и товары)
30. Изменение стоимости МПЗ
31. Транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) при приобретении материалов и товаров
32. Учет приобретения материалов

- 33. Учет специальной одежды, специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования
- 34. Учет отпуска материалов в производство
- 35. Учет продажи и прочего выбытия материалов
- 36. Учет тары
- 36. Инвентаризация, документация и отчетность по МПЗ
- 37. Учет товаров

## 10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

### 10.1. Понятие и классификация финансовых вложений

Вложения предприятием своих денежных средств и других свободных ресурсов в активы, не связанные с производством продукции и с созданием объектов длительного пользования с целью получения дохода называются *финансовыми вложениями*.

Часть финансовых вложений, извлекаемая из оборота на длительный срок (более года) с целью оказания влияния или получения контроля над деятельностью других организаций, представляют собой финансовые инвестиции.

В качестве финансовых вложений активы принимаются к учету при единовременном выполнении следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование права у организации на финансовые вложения и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (риск изменения цены, риск неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- 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.).

**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, 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.

Активы, имеющие материально-вещественную форму, такие как ОС, МПЗ, а НМА не являются финансовыми вложениями.

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.

Различают следующие виды оценки финансовых вложений:

- первоначальная оценка;
- последующая оценка;
- оценка при выбытии.

## 10.2. Первоначальная оценка финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, т.е. в сумме фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов

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. В случае, если организации оказаны информационные и консультационные услуги, связанные с принятием решения о приобретении финансовых вложений, и организация не принимает решения о таком приобретении, стоимость указанных услуг относится на финансовые результаты коммерческой организации (в составе прочих расходов) или увеличение расходов некоммерческой организации того отчетного периода, когда было принято решение не приобретать финансовые вложения;
- 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.

В случае несущественности затрат (кроме сумм, уплачиваемых поставщику) на приобретение ценных бумаг по сравнению с суммой, уплачиваемой в соответствии с договором продавцу, такие затраты организация вправе признавать прочими расходами.

Первоначальная стоимость финансовых вложений зависит от способа поступления (таблица 10.1).

Таблица 10.1

### Первоначальная оценка финансовых вложений

Способ поступления	Характеристика первоначальной стоимости	Бухгалтерская проводка
Вклад в уставный (складочный) капитал организации	Денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ.	Д58 К75
Безвозмездное приобретение	– их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Текущая рыночная стоимость это 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 учету (для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена)	Д58 К98
По договору простого товарищества	Признается их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества.	Д58 К10,41 и т.д.

Способ поступления	Характеристика первоначальной стоимости	Бухгалтерская проводка
Приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств 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. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения	Д58 К 76 Д62 К 90.1Д76 К62
За плату	Сумма всех затрат на приобретение: суммы по договору с поставщиком, за информационные и консультационные услуги, посреднические услуги и другие.	

### 10.3. Последующая оценка финансовых вложений

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

1. Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость.
2. Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется.

**Финансовые вложения 1 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. В случае снижения стоимости делается запись по Д91.2 К58, а в случае увеличения стоимости – Д58 К 91.1.

**Финансовые вложения 2 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 прочих доходов или расходов).

По долговым ценным бумагам и предоставленным займам организация может составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

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.

## 10.4. Оценка при выбытии финансовых вложений

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 (**финансовые вложения 2 группы**), 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;

по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

**ИСКЛЮЧЕНИЕ.** 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.

Например, на начало месяца числилось 100 ед. акций ОАО «Альфа» по 100 т.р. за ед. В течение месяца приобретены акции ОАО «Альфа»: 50 ед. по 100 т.р. за ед.; 60 ед. по 110 т.р. за ед. и 80 ед. по 120 т.р. за ед. Продано акций ОАО «Альфа» 160 ед.

Решение.

1) Средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги:  $(10,0 \text{ млн.р.} + 5,0 \text{ млн.р.} + 6,6 \text{ млн.р.} + 9,6 \text{ млн.р.}) / 290 = 107,6 \text{ т.р. за ед. тыс.р.}$  2) Стоимость остатка ценных бумаг на конец месяца:  $130 \times 107,6 \text{ тыс.р.} = 14,0 \text{ млн.р.}$  3) Стоимость выбывающих ценных бумаг:  $31,2 \text{ млн.р.} - 14,0 \text{ млн.р.} = 17,2 \text{ млн.р.}$  или  $160 \times 107,6 \text{ тыс.р.} = 17,2 \text{ млн.р.}$

Этот способ можно также применять в течение месяца на каждую дату выбытия внутри месяца ценных бумаг, используя оценку остатка ценных бумаг, определенную по способу

**Оценка по способу ФИФО** основана на допущении, что ценные бумаги списываются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения.

Используя данные предыдущего примера, рассчитаем стоимость акций при выбытии способом ФИФО.

1) Стоимость выбывающих ценных бумаг:  $100 \text{ ед.} \times 100 \text{ т.р.} + 50 \text{ ед.} \times 100 \text{ т.р.} + 10 \text{ ед.} \times 110 \text{ т.р.} = 16,1 \text{ млн. р.}$

2) Стоимость единицы выбывающих ценных бумаг:  $16,1 \text{ млн.руб.} / 160 = 100,6 \text{ тыс.р.}$

Этот способ можно также применять в течение месяца на каждую дату выбытия внутри месяца ценных бумаг, используя оценку остатка ценных бумаг, определенную по способу ФИФО, на дату предшествующей операции (так называемый способ скользящей ФИФО).

При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная **стоимость (финансовые вложения 1 группы)**, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

Доходы по финансовым вложениям признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими поступлениями в соответствии с ПБУ 9/99.



Расходы, связанные с предоставлением организацией другим организациям займов, а также расходы, связанные с обслуживанием финансовых вложений организации, такие как оплата услуг банка и/или депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п., признаются прочими расходами организации.

### 10.5.Обесценение финансовых вложений

**Обесценение финансовых вложений** – 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, признается. В этом случае на основе расчета организации определяется расчетная стоимость финансовых вложений, равная разнице между их стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерской 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 либо объявление 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 или 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.

В случае, если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений (Д91,2 К 59). 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. Корреспонденция счетов с использованием счета 58 представлена в табл. 10.2.

## Корреспонденция счета 58 «Финансовые вложения»

С кредита счетов	Дебет сч. 58	Кредит сч. 58	В дебет счетов
51	Оплата ценных бумаг и других финансовых вложений	Погашение займов. Списание превышения остаточной (фактической) стоимости над размером вложений в уставные капиталы и учетной стоимостью внесенных объектов. Списание проданных ценных бумаг, долей.	91/2
60	Покупная стоимость ценных бумаг, информационные и консультационные услуги по их приобретению	Погашение вкладов в простое товарищество	51,50,01,04,10,41
76	Вознаграждения дилерам и брокерам	Списание суммы причитающегося к получению дохода по ценным бумагам	76
01 04	Остаточная ОС, НМА, вносимых в УК других организаций	Списание суммы превышения покупной стоимости (ПС) облигаций и др. ценных долговых бумаг над их номинальной стоимостью (НС)	91/2
10 15 41 20	Фактическая себестоимость материалов и других активов, вносимых в уставные капиталы других организаций	Доначисление превышения НС приобретенных облигаций и д.р. ценных долговых бумаг над их ПС (Д76 К91/1)	76
91/1	Доначисление разницы м/у остаточной стоимостью вложений в УК (простое товарищество) и учетной стоимостью ВНА	Списание проданных ценных бумаг, акций у профессиональных участников рынка ценных бумаг	90/2
50 51	Предоставление займов другим организациям		
51 50 04	Доначисление разницы между размером вклада в простое товарищество и полученной суммой при возврате вкладов.		

## Контрольные вопросы и тесты к разделу 10

### 1. К финансовым вложениям не относят:

- а) государственные ценные бумаги;
- б) собственные акции, выкупленные у акционеров;
- в) дебиторская задолженность, приобретенная по договору цессии;
- г) предоставленные другим организациям займы.

### 2. Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на:

- а) финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- б) финансовые вложения, по которым нельзя определить текущую рыночную стоимость;
- в) финансовые вложения, полученные безвозмездно.

### 3. При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется рыночная цена, их стоимость определяется исходя из оценки, определенной одним из следующих способов:

- а) по ФИФО;
- б) по дисконтированной стоимости;
- в) по справедливой стоимости;
- г) по средней первоначальной стоимости.

### 4. При выбытии финансовых вложений, по которым рыночная стоимость не определяется, их стоимость определяется организацией, исходя из:

- а) последней оценки;
- б) средней стоимости;
- в) экспертной оценки.

### 5. Если организация создает резерв под обесценение финансовых вложений, то в бухгалтерской отчетности такие активы отражаются:

- а) по первоначальной оценке;
- б) по учетной стоимости за вычетом образованного резерва;
- в) по учетной стоимости.

### 6. Приобретение ценных бумаг от поставщика отражается записью:

- а) Д 08 К 60;
- б) Д 58 К 60;
- в) Д 18 К 51.

### 7. Понятие и классификация финансовых вложений

### 8. Первоначальная оценка финансовых вложений

### 9. Последующая оценка финансовых вложений

### 10. Оценка финансовых вложений при выбытии

### 11. Ценные бумаги – векселя: учет и налогообложение.

### 12. Учет вложений в уставные капиталы (акции) других организаций

### 13. Учет предоставленных другим организациям займов

### 14. Учет дебиторской задолженности, приобретенной на основании уступки права требования

### 15. Вклады по договору простого товарищества (совместная деятельность)

### 16. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

## 11. УЧЕТ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

*Оплата труда* - это вознаграждение, подлежащее выплате работникам организации в соответствии с количеством и качеством произведенных ими затрат труда, либо по результатам труда.

*Виды оплаты труда:*

– основная *зарплата* - оплата за отработанное время (оклады, тарифы, сдельная оплата), доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда (сверхурочные, ночные др.), оплата постоев не по вине работника, премии, надбавки и др.

– дополнительная *зарплата* – оплата за неотработанное время (отпуска, выполнение гособязанностей и др.)

*Форма оплаты труда* – это объект учета труда, подлежащей оплате в зависимости от особенностей выполняемой работы. Формы и системы заработной платы представлены в табл. 11.1.

Различают следующие системы оплаты труда:

1. Тарифная система – размер оплаты зависит от сложности выполняемой работы, интенсивности и характера труда.

2. Бестарифная система – определение размера зарплаты каждого работника в зависимости от конечного результата работы всего коллектива.

3. Система плавающих окладов – ежемесячное определение размера должностного оклада работника в зависимости от роста (снижения) производительности труда на участке, обслуживаемом работником, при условии выполнения задания по выпуску продукции.

4. Система, базирующаяся на комплексной основе – установление размера заработка в виде фиксированного процента от дохода, получаемого предприятием от реализации продукции.

5. Оплата труда на основе ставки трудового соглашения устанавливается в размере определенного процента от суммы платежей, поступивших от заказчиков в результате работы именно этого работника.

Начисленная заработная плата включает в себя: оплата по тарифным ставкам, сдельным расценкам, окладам, район-ный коэффициент, оплата по больничному листу, оплата от-пусков, оплата сверхурочных, оплата за ночное время, премии и т.д.

*Таблица 11.1*

**Формы и системы тарифной оплаты труда**

Формы и системы тарифной з/п	Характеристика	Документы для исчисления заработной платы
1. Повременная	Зарплата работника рассчитывается исходя из установленной тарифной ставки, оклада за фактически –отработанное время	Тарифная ставка Документы по учету рабочего времени
1.1. Простая повременная	Часовая тарифная ставка умножается на количество отработанных часов. Если установлен оклад, то зарплата начисляется в размере месячной тарифной ставки.	* Личная карточка для определения тарифной ставки * Табель учета использования рабочего времени
1.2. Повременно - премиальная	Условиями коллективного договора устанавливается процентная надбавка к месячной или квартальной зарплате. Сумма зарплаты определяется суммированием зарплаты и премии.	* Личная карточка для определения тарифной ставки • Табель учета использования рабочего времени • Положение о премировании

Формы и системы тарифной з/п	Характеристика	Документы для исчисления заработной платы
2. Сдельная	Сумма заработной платы зависит от количества произведенной продукции, работ, услуг.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• сдельные расценки</li> <li>• наряд на сдельную работу</li> </ul>
2.1. Прямая сдельная	Заработок работнику устанавливается по заранее установленной расценке за каждую единицу продукции. Сдельная расценка определяется делением тарифной ставки по разряду на норму выработки	<ul style="list-style-type: none"> <li>• наряд на сдельную работу</li> <li>• сдельные расценки</li> <li>• табель учета рабочего времени</li> </ul>
2.2. Сдельно-прогрессивная	Выработка в пределах установленной нормы оплачивается по основным расценкам, а выработка сверх исходной нормы – по повышенным расценкам	<ul style="list-style-type: none"> <li>• наряд на сдельную работу</li> <li>• сдельные расценки на продукцию, произведенную в пределах и сверх нормы</li> <li>• табель учета рабочего времени</li> </ul>
2.3. Сдельно-премиальная	Зарплата рабочего складывается из сдельного заработка и премии за выполнение установленных показателей.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Наряд на сдельную работу</li> <li>• Табель учета использования рабочего времени</li> <li>• Распоряжение о премировании за перевыполнение плана</li> </ul>
Формы и системы тарифной з/п	Характеристика	Документы для исчисления заработной платы
2.4. Аккордная	Размер оплаты труда устанавливается за весь комплекс работ (аккордное задание)	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Аккордное задание</li> <li>• Табель учета использования рабочего времени</li> </ul>
2.5. Косвенно-сдельная	Размер заработка (вспомогательных рабочих) зависит от результатов труда обслуживаемых ими рабочих	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Цеховой наряд на выполнение цехом задания</li> <li>• Тарифные ставки работников участка</li> <li>• Табель учета использования рабочего времени.</li> </ul>

Удержания из заработной платы можно разделить на три вида:

- обязательные удержания;
- удержания по инициативе администрации;
- удержания по заявлению работника.

К обязательным удержаниям относят:

1. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Данный налог регулируется главой 23 НК РФ ч.2.

2. Удержания по исполнительным листам. Исполнительным листом является документ, выданный судом, устанавливающий причину, порядок и размер удержаний с работника. Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, - 50 процентов заработной платы, причитающейся работнику. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником во всяком случае должно быть сохранено 50

процентов заработной платы. Эти ограничения не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причиненного здоровью другого лица, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70 процентов (ст. 138 ТК РФ).

*К удержаниям по инициативе администрации относят:* погашение задолженности работника по ранее выданным авансам, возврат сумм, излишне выплаченных работнику, погашение не израсходованной суммы, выданной на командировочные и хозяйственные расходы, возмещение причиненного организации материального ущерба, удержания за брак, погашение задолженности по ранее предоставленной ссуде, за товары, проданные в кредит и др.

*К удержаниям по инициативе работника относят:* перечисление зарплаты на личный счет работника в банке, перевод страховых взносов и др.

Для учета заработной платы используется счет 70, по кредиту которого отражается начисление зарплаты, а по дебету – удержания из заработной платы и выплата ее из кассы предприятия.

Типовая корреспонденция счетов по учету заработной платы представлена в таблице 11.2.

Таблица 11.2

**Учет заработной платы**

К сч. 70	Д счета 70	К счета 70	Д сч. 70
68	Начислен (удержан) налог на доходы физ. лиц	Сн – задолженность перед работниками по заработной плате	
76	Удержания по исполнительным листам, перечисления на личный банковский счет, в пользу торговых организаций, депонирование не выплаченных в срок сумм оплаты труда	Начисление зарплаты: * по погрузке, выгрузке оборудования, требующего монтажа	07
		* работникам, занятым в капстроительстве	08
		* по погрузке, выгрузке и перемещению производственных запасов	10 15
		* персоналу основного производства	20
73	Возмещение причиненного ущерба	* вспомогательного производства	23
94	Удержания своевременно не возвращенных подотчетных сумм	* общепроизводственному персоналу	25
		* общехозяйственному персоналу	26
		* за исправление брака	28
		* работникам обслуживающих производств	29
50	Выдача авансов и з/п из кассы	* персоналу, занятому сбытом продукции	44
28	За допущенный брак	Начислены пособия за счет ФСС	69
		Начислены дивиденды за счет нераспределенной прибыли	84

## Контрольные вопросы и тесты к разделу 11

**1. Заработная плата директору организации начисляется исходя из должностного оклада на основании:**

- а) личной карточки работника;
- б) приказа (распоряжения) о приеме работника на работу;
- в) лицевого счета;
- г) табеля учета использования рабочего времени.

**2. Начисленная сумма оплаты труда работникам отдела снабжения относится на счет:**

- а) 10 «Материалы»;
- б) 20 «Основное производство»;
- в) 26 «Общехозяйственные расходы»;
- г) 44 «Расходы на продажу».

**3. Пособие за время болезни выплачивается на основании:**

- а) табеля учета использования рабочего времени;
- б) приказа по организации;
- в) наряда на сдельную работу;
- г) листка нетрудоспособности.

**4. На сумму удержанного налога на доходы физических лиц составляется бухгалтерская запись:**

- а) Д 69 К 51;
- б) Д 70 К 68;
- в) Д 20 К 68;
- г) Д 68 К 70.

**5. Для исчисления совокупного годового дохода и налога на доходы физических лиц ведется:**

- а) лицевой счет;
- б) налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц;
- в) расчетная ведомость;
- г) накопительная карточка по заработной плате;

**6. По данным лицевого счета заполняется:**

- а) расходный кассовый ордер;
- б) платежная ведомость;
- в) расчетная ведомость.
- г) сводка данных по расчетам с персоналом по оплате труда,

**7. В основу расчета среднего заработка для оплаты отпуска берется заработок работника:**

- а) за два календарных месяца;
- б) за три календарных месяца;
- в) за двенадцать календарных месяцев;
- г) за шесть календарных месяцев.

**8. Удержанный налог на доходы физических лиц подлежит перечислению в бюджет:**

- а) за три дня до получения наличных денег на оплату труда;
- б) в день сдачи в банк чека на получение наличных денег;
- в) через три дня после получения наличных средств на оплату труда;
- г) не позднее дня получения наличных средств на оплату труда.

**9. В облагаемый доход по НДФЛ включаются:**

- а) суммы, полученные в возмещение ущерба, причиненного увечьем;
- б) компенсационные выплаты в пределах норм;
- в) суммы, начисленные в виде дивидендов по акциям;
- г) государственные пособия по беременности и родам.

**10. Выданаая из кассы заработная плата отражается записью:**

- а) Д 70 К 51;
- б) Д 70 К 50;
- в) Д 50 К 70.

**11. Удержание алиментов из заработной платы отражается записью:**

- а) Д 70 К 76;
- б) Д 70 К 73;
- в) Д 50 К 76;

12. Сущность заработной платы.

13. Виды, формы и системы оплаты труда. Учет отработанного времени.

14. Учет расходов на формирование резерва предстоящих расходов на оплату отпусков, резерва на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет в целях налогообложения.

15. Порядок расчета оплаты труда, доплат, оплаты отпусков, надбавок, гарантий и компенсаций. Порядок расчета очередных, учебных отпусков и компенсаций за неиспользованный отпуск. Порядок расчета пособия по временной нетрудоспособности. Порядок оплаты труда при изготовлении бракованной продукции и оплата простоев.

16. Удержание из заработной платы



## 12. УЧЕТ КРЕДИТОВ, ЗАЙМОВ И ПРОЧИХ РАСЧЕТОВ

Основным документом выступает ПБУ15/08 «Учет расходов по займам и кредитам» (МФ РФ от 06.10.2008г. №107н).

*Банковский кредит является важным источником заемных средств.* Кредиты предоставляются организациям на условиях возвратности, срочности, платности и под обеспечение, предусмотренное действующим законодательством и соглашениями сторон. Кредиты предоставляются под укрупненные объекты кредитования (по совокупности материальных запасов и производственных затрат) или только для расчетов с поставщиками, под целевые экономические и социальные программы. Для получения кредита организация направляет банку технико-экономическое обоснование. Для заключения договора банк анализирует платежеспособность клиентов на основе предоставленных предприятием финансовых отчетов. Кредиты могут предоставляться краткосрочные и долгосрочные.

Расчетно-кредитные операции, связанные с получением банковских кредитов, учитываются на счетах 66 и 67. Получение кредитов отражается по кредиту этих счетов, а возврат – по дебету этих счетов. Расходы по оплате процентов являются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива. Это могут быть проценты по кредитам, связанным с приобретением основных средств, нематериальных активов и иных внеоборотных активов, которые относят на увеличение первоначальной стоимости этих активов до принятия их к учету. С 2002 года порядок принятия затрат на уплату процентов по кредитам и займам в целях налогообложения определен ст. 269 НК РФ.

Учет расчетов по займам, полученным от других организаций, ведется так же на счетах 66 и 67 в зависимости от срока их получения. Проценты, получаемые займодавцами по предоставленным займам, являются прочими доходами. С 2002 года в соответствии со ст. 271 НК РФ датой признания расходов и доходов по процентам является дата их начисления. Типовые бухгалтерские проводки по учету кредитов и займов представлены в табл. 12.1.

Таблица 12.1

### Отражение операций по учету кредитов и займов

Содержание	Д	К
1. Получены кредиты банка	51,52	66,67
2. Выставлен аккредитив за счет краткосрочной ссуды банка	55	66
3. Погашены кредиты	66,67	51,52
4. Начислены проценты банку за кредит на приобретение инвестиционных активов до ввода в эксплуатацию	08	66,67
5 Начислены проценты банку за кредит на приобретение инвестиционных активов после ввода в эксплуатацию	91/2	66,67
6. Начислены проценты по просроченным кредитам банка	91/2	66,67
7. Оплачены счета поставщиков за счет кредитов банка	60	66,67
8. Оплачены проценты по кредитам банка	66,67	51,52
9. Приняты к учету материалы, полученные по договору займа	10	66
10. Учтен НДС по полученным материалам	19	66
11. Приняты к учету материалы, полученные для возврата займа	10	60
12. Учтен НДС по приобретенным материалам	19	60
13. Переданы материалы того же рода и качества в счет возврата займа	66	10
14. Начислен НДС	66	68
15. Предъявлен к вычету НДС	68	19
16. Получен заем денежными средствами	50,51,52	66,67

Содержание	Д	К
17. Начислены проценты по займу	91,2	66,67
18. Возврат займа с процентами	66,67	50,51,52

Для учета прочих расчетов используются счета 60,62, 68, 69, 71, 73, 75, 76, 79.

Бухгалтерские записи по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками, поставщиками и подрядчиками (счета 60,62), с государственными внебюджетными фондами (счет 69) были рассмотрены в предыдущих разделах.

Основные бухгалтерские записи по счетам 68, 71, 73, 76 и 79 представлены в таблице 12.2.

Таблица 12.2

**Отражение операций по счетам 68, 71, 73, 76 и 79**

Содержание	Д	К
Начислен НДС в бюджет	91/3, 90/3	68
Начислен налог на прибыль	99	68
Начислены акцизы	90/4	68
Начислен налог на имущество	91/2	68
Удержан НДФЛ с заработной платы персонала	70	68
Начислены платежи за пользование природными ресурсами, начислен налог на добычу полезных ископаемых	20,23,25,26	68
Начислен транспортный налог	20,26,44	68
Начислен земельный налог	20,26,44	68
Перечислены налоги и сборы	68	51
Выданы денежные средства на командировку, хозяйственные расходы	71	50,51
Подотчетное лицо отчиталось за командировку	20,2526,23,08	71
Подотчетное лицо отчиталось приобретением ОС, материалов, товаров	08, 10, 41	71
Выдача сотруднику займа	73	50,51
Отражена сумма недостачи по вине сотрудника	73	94
Задолженность по погашению материального ущерба внесена сотрудником в кассу	50	73
Материальная помощь, начисленная работнику	91/2	73
Удержан НДФЛ с материальной помощи	73	68
Перечислена материальная помощь работнику на карту	73	51
Списание потерь по страховым случаям	76	01, 10 41 и др.
Произведено депонирование невыданной зарплаты	76	70
Получены из бюджета средства целевого финансирования	76	86
Поступление товаров от прочего кредитора	41	76
Включение затрат по прочим операциям в состав расходов на продажу	44	76
Выставлена претензия поставщику	76	60
Передано ОС из филиала в головную организацию	01	79
Списана стоимость амортизации	79	02
Передано ОС в подразделение из головной организации	79	01
Передана амортизация ОС	02	79

## Контрольные вопросы и тесты к разделу 12

### 1. Расходами, связанными с выполнением обязательства по полученным кредитам и займам, являются:

- а) проценты, причитающиеся к уплате;
- б) суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа;
- в) суммы, уплачиваемы за консультационные услуги;
- г) все перечисленной выше.

### 2. Получение долгосрочного кредита банка отражается записью:

- а) Д 51 К 66;
- б) Д 51 К 67;
- в) Д 67 К 51.

### 3. Начисление просроченных к уплате процентов по кредитам банка отражается записью:

- а) Д 51 К 66, 67;
- б) Д 91/2 К 66, 67;
- в) Д 66, 67 К 91/1.

### 4. Проценты, причитающиеся к оплате включаются в стоимость инвестиционного актива при соблюдении следующих условий:

- а) расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете;
- б) начаты работы по приобретению инвестиционного актива;
- в) инвестиционный актив введен в эксплуатацию.

### 5. Затраты по полученным кредитам, связанным с формированием инвестиционного актива, по которому по правилам бухгалтерского учета амортизация не начисляется, в стоимость такого актива:

- а) не включается;
- б) включается.

### 6. Начисленные проценты по кредитам банка являются:

- а) расходами по обычным видам деятельности;
- б) прочими расходами;

### 7. Операция по передаче займа другой организации материалами отражается записью:

- а) Д 10 К 66, 67;
- б) Д 58 К 66;
- в) Д 58 К 10.

### 8. Начислены проценты по краткосрочному кредиту банка:

- а) Д 91/1 К 66;
- б) Д 58 К 66;
- в) Д 91/1 К 10.

### 9. Краткосрочными кредитами, как правило, пользуются:

- а) для удовлетворения временной потребности в собственных оборотных средствах;
- б) для удовлетворения временной потребности в долгосрочных активах;
- в) для удовлетворения временной потребности в долгосрочных активах и оборотных средствах.

### 10. Долгосрочные кредиты используются:

- а) для удовлетворения временной потребности в собственных оборотных средствах;
- б) в инвестиционных целях и для обслуживания движения ОС;
- в) для удовлетворения временной потребности в долгосрочных активах и оборотных средствах.

### 11. Целью коммерческого кредита является:

- а) ускорение процесса продажи товаров;
- б) своевременная уплата процентов;

в) отражение финансовых обязательств по отношению к кредитору.

**12. ТМЗ принимаются к кредитованию по оценке:**

- а) балансовой;
- б) нормированной;
- в) фактической;
- г) дисконтированной;
- д) плановой.

13. Учет кредитов банка.

14. Учет займов полученных.

15. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками.

16. Учет расчетов с покупателями и заказчиками.

17. Учет расчетов по налогам и сборам.

18. Учет расчетов с подотчетными лицами.

19. Учет с персоналом по прочим операциям.

20. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

## 13. УЧЕТ ДОХОДОВ, РАСХОДОВ И ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

### 13.1. Учет доходов

**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).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм налога на добавленную стоимость, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

**а) доходы от обычных видов деятельности;**

**б) прочие доходы.**

**Доходами от обычных видов деятельности** являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

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.

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается ис-

ходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина поступления и (или) дебиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

#### **Прочие доходы**

**Прочими 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 (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- 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;
- 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;
- безвозмездные поступления и прочие доходы. Например, поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных должником.

Активы, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов. Данные о ценах, действующих на дату принятия к бухгалтерскому учету, должны быть подтверждены документально или путем проведения экспертизы.

Кредиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в доход организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Суммы дооценки активов определяют в соответствии с правилами, установленными для проведения переоценки активов.

Иные поступления принимаются к бухгалтерскому учету в фактических суммах.

## 13.2. Учет расходов

**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).

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций акционерных обществ и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Выбытие активов именуется оплатой.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

**1. Расходы по обычным видам деятельности;**

**2. Прочие расходы.**

**Расходы по обычным видам деятельности**

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции 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.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретает аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина оплаты и (или) кредиторской задолженности корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

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.

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.

#### **Прочие расходы**

Прочими 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;



- 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;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- 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;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы (последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности).

Величина расходов, связанных с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции, а также с участием в уставных капиталах других организаций, с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности (когда это не является предметом деятельности организации), процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств, а также расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями, определяются в порядке, аналогичном предусмотренному пунктом 6 настоящего Положения.

Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещение причиненных организацией убытков принимаются к бухгалтерскому учету в суммах, присужденных судом или признанных организацией.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные для взыскания, включаются в расходы организации в сумме, в которой задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Для учета затрат на производство используется система счетов: 20,21,23,25,26,,28,29,44,97 (см. Приложение 1).

Типовые бухгалтерские проводки по учету доходов и расходов представлены в таблице 13.1.

Таблица 13.1

**Учет доходов и расходов**

Содержание	Д	К
<b>Учет затрат основного производства</b>		
Отпущены материалы на производство	20	10
Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащих включению в себестоимость	20	10
Сумма расходов на оплату труда	20	70

Продолжение таблицы 13.1

Содержание	Д	К
Сумма отчислений во внебюджетные фонды (ПФ, ФОМС, ФСС.)	20	69
Сумма образованного резерва на оплату отпусков	20	96
Сумма амортизации основных средств, инструментов, приспособлений	20	02
Сумма амортизации нематериальных активов	20	05
Сумма расходов на освоение новых видов продукции и производств	20	97
Общехозяйственные и общепроизводственные расходы, списанные на себестоимость продукции	20	2526
Потери от брака	20	28
Основные средства стоимостью до 40 000руб за единицу, переданные в эксплуатацию	20	01
Возврат отходов на склад	10	20
Фактическая себестоимость окончательного брака	28	20
Фактическая себестоимость готовой продукции, сданной на склад	40 43	20
Фактическая себестоимость выполненных и проданных услуг	90/2	20
<b>Учет затрат вспомогательных производств</b>		
1. Материальные затраты, затраты на оплату труда с отчислениями, амортизация ОС и НМА, подотчетные суммы, услуги сторонних организаций и т.д.	23	10,70,69,02,05,71,76
2. Отпуск продукции вспомогательных производств в основное производство, на обслуживающие хозяйства, на счет 90	20, 29 90	23
<b>Учет общепроизводственных расходов</b>		
1. Материальные затраты, затраты на оплату труда с отчислениями, амортизация ОС и НМА, подотчетные суммы, услуги сторонних организаций и т.д.	25	10,70,69,02,05,71,76
2. списание общепроизводственных расходов в основное производство, вспомогательное производство, обслуживающие хозяйства	20,23,29	25
<b>Учет общехозяйственных расходов</b>		
1. Материальные затраты, затраты на оплату труда с отчислениями, амортизация ОС и НМА, подотчетные суммы, услуги сторонних организаций и т.д.	26	10,70,69,02,05,71,76
2. списание общехозяйственных расходов в основное производство, вспомогательное производство, обслуживающие хозяйства	20,23,29	26
3. списание общехозяйственных расходов на счет 90	90	26
<b>Учет потерь от брака</b>		
1. Затраты по выявлению брака и его исправлению	28	20,23,10,70,69 ...
2. списание брака на виновное лицо (работника, поставщика и др.)	73, 60	28

Содержание	Д	К
3. Суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака	20,23	28
<b>Учет затрат обслуживающих хозяйств</b>		
1. Материальные затраты, затраты на оплату труда с отчислениями, амортизация ОС и НМА, подотчетные суммы, услуги сторонних организаций и т.д.	29	10,70,69,02,05,71,76
2. списание затрат обслуживающих хозяйств	90, 10,25,26,436	29
<b>Учет расходов на продажу</b>		
1. Материальные затраты, затраты на оплату труда с отчислениями, амортизация ОС и НМА, подотчетные суммы, услуги сторонних организаций и т.д.	44	10,70,69,02,05,71,76
2. списание расходов на продажу	90, 79, 94	44
<b>Учет прочих доходов</b>		
1. Отражение выручки от реализации ОС, НМА, ценных бумаг, доходов от аренды и предоставления иного имущества, отличного от денежного	62,76	91/1
2. Положительные курсовые разницы	50, 52, 60,76	91/1
3. Поступление от поставщиков сумм по пересчетам за материалы, услуги, полученные и израсходованные в прошлом году	51	90/1
4. Штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам	51,76	91/1
5. Излишки денежных средств и иного имущества при инвентаризации	50, 10, 08,41 ...	91/1
6. Доходы от участия в совместной деятельности	76	91/1
7. списание кредиторской задолженности	60,76	91/1
8. Списан неиспользованный резерв по сомнительным долгам	63	91/1
<b>Учет прочих расходов</b>		
1. Затраты на содержание законсервированных производственных мощностей	91/2	10,51,60,70,69
2. Образованы резервы по сомнительным долгам. По обесценению финансовых вложений, под снижение стоимости запасов	91/2	14, 63, 59
3. Затраты по аннулированным заказам	91/2	20
4. Убытки от списания дебиторской задолженности	91/2	76,60
5. Убытки от операций прошлых лет, выявленные в отчетном году	91/2	51
6. Судебные издержки, арбитражные сборы	91/2	51
7. Штрафы, пени, неустойки по хозяйственным договорам	91/2	51, 76
8. Некомпенсируемые потери от стихийных бедствий	91/2	10,41
9. Оплата услуг банка	91/2	51
10. Расходы по реализации ОС, НМА, материалов	91/2	01,04,10,58. 68 ...

### Особенности учета готовой продукции и ее продажи

Учет готовой продукции ведется на счете 43.

Готовая продукция – конечный продукт производственного процесса организации. Согласно ПБУ5/01 под готовой продукцией понимается часть МПЗ организации, предназначенной для продажи, являющаяся конечным результатом процесса производства, технические и качественные характеристики которой соответствуют условиям договора и требованиям документов, установленных законодательством. Готовая продукция принимается к учету по фактической себестоимости. Текущий учет может вестись по учетным ценам с использованием счета 40. В этом случае необходимо рассчитывать отклонение фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены.

### Особенности учета продаж продукции, работ, связанных с обычными видами деятельности

Учет продаж продукции, работ, услуг ведется на счете 90 по субсчетам (табл. 13.2). Основным документом для признания выручки от реализации является ПБУ 9/99.

Таблица 13.2

### Отражение в бухгалтерском учете продажи продукции

Содержание	Д	К	
1. Отражение реализации продукции	62	90/1	
2. Начислен НДС по отгрузке	90/3	68/ндс	
3. Начислены акцизы	90/4	68/акц	
4. Начислены экспортные пошлины	90/5	68/эп	
5. Списана фактическая себестоимость продукции реализованной покупателям	90/2	20,26, 43,44,41	
6. Выявлен финансовый результат	прибыль	99	
	убыток	90/9	
7. Закрытие счета в конце года			
	• закрывается счет 90/1	90/1	90/9
• закрывается счет 90/2	90/9	90/2	
• закрывается счет 90/3	90/9	90/3	
• закрывается счет 90/4	90/9	90/4	
• закрывается счет 90/5	90/9	90/5	
8. Получение денежных средств от покупателей	50	62	
9. Закрытие счета 99	- УБЫТОК	84	99
	- ПРИБЫЛЬ	99	84

### 13.3. Расчет текущего налога на прибыль и определение чистой прибыли

В результате применения различных правил признания доходов и расходов, которые установлены в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету и законодательством Российской Федерации о налогах и сборах могут возникать постоянные и временные разницы.

**Постоянные разницы** – это доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Постоянные разницы возникают в результате:

– превышения фактических расходов, учитываемых при формировании бухгалтерской прибыли (убытка), над расходами, принимаемыми для целей налогообложения, по которым предусмотрены ограничения по расходам;

– непризнания для целей налогообложения расходов, связанных с передачей на безвозмездной основе имущества (товаров, работ, услуг), в сумме стоимости имущества (товаров, работ, услуг) и расходов, связанных с этой передачей;

– образования убытка, перенесенного на будущее, который по истечении определенного времени, согласно законодательству Российской Федерации о налогах и сборах, уже не может быть принят в целях налогообложения как в отчетном, так и в последующих отчетных периодах и др.

Постоянные разницы приводят к возникновению постоянных налоговых обязательств (ПНО) и постоянных налоговых активов (ПНА).

Под ПНО понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

ПНО возникают, когда расходы в бухгалтерском учете (БУ) больше расходов в налоговом учете (НУ) или доходы в БУ меньше доходов в НУ. Например, расходы, которые для целей БУ принимаются в сумме фактических затрат а для целей НУ – в пределах норм, установленных законодательством РФ (представительские расходы, расходы на рекламу, суточные по командировкам, расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и т.п.)

Под ПНА понимается сумма налога, которая приводит к уменьшению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

ПНА возникают, когда расходы в БУ меньше расходов в НУ или когда доходы в БУ больше доходов в НУ. Например, имущество, полученное безвозмездно или в качестве целевого финансирования (ст. 251 НК РФ п.1 пп. 7, 11, 14, 23).

ПНО и ПНА признаются организацией в том отчетном периоде, в котором возникает постоянная разница.

ПНО или ПНА равняется величине, определяемой как произведение постоянной разницы, возникшей в отчетном периоде, на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

ПНО отражаются в бухгалтерском учете по Д99 и К68/налог на прибыль, а ПНА – по Д68/налог на прибыль и К99.

**Временными разницами** называются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль в другом или в других отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Отложенный налог на прибыль – сумма, которая оказывает влияние на величину налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль (убыток) подразделяются на:

1. Вычитаемые временные разницы (ВВР);
2. Налогооблагаемые временные разницы (НВР).

ВВР при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

ВВР образуются в результате:

– применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

– применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг в отчетном периоде для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

– убытка, перенесенного на будущее, неиспользованного для уменьшения налога на прибыль в отчетном периоде, но который будет принят в целях налогообложения в последующих отчетных периодах, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах;

– применения, в случае продажи объектов основных средств, разных правил признания для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения остаточной стоимости объектов основных средств и расходов, связанных с их продажей;

– наличия кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) при использовании кассового метода определения доходов и расходов в целях налогообложения, а в целях бухгалтерского учета - исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности;

– прочих аналогичных различий.

НВР при формировании налогооблагаемой прибыли (убытка) приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

НВР образуются в результате:

– применения разных способов расчета амортизации для целей бухгалтерского учета и целей определения налога на прибыль;

– признания выручки от продажи продукции (товаров, работ, услуг) в виде доходов от обычных видов деятельности отчетного периода, а также признания процентных доходов для целей бухгалтерского учета, исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, а для целей налогообложения - по кассовому методу;

– применения различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;

– прочих аналогичных различий.

ВВР и НВР отчетного периода отражаются в бухгалтерском учете обособленно.

**ВВР** приводят к образованию отложенного налогового актива (ОНА). **ОНА** – часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Организация признает ОНА в том отчетном периоде, когда возникают вычитаемые временные разницы, при условии существования вероятности того, что она получит налогооблагаемую прибыль в последующих отчетных периодах.

ОНА определяются:  $ОНА = ВВР \times С_{налога\ на\ прибыль}$ .

В бухгалтерском учете возникновение ОНА (ОНАв) отражается по Д09 и К68/налог на прибыль, а погашение ОНА (ОНАп) – Д68/налог на прибыль К 09.

ОНА возникают, когда расходы в БУ больше расходов в НУ или когда доходы в БУ меньше доходов в НУ.

**Например**, организация "А" 20 декабря 2016 года приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 120000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Ставка налога на прибыль составила 20% (табл. 13.3).

В целях бухгалтерского учета организация осуществляет начисление амортизации путем применения способа уменьшаемого остатка, а в целях определения налоговой базы по налогу на прибыль - линейный метод.

## Формирование вычитаемых временных разниц

Показатели	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость объекта ОС, руб.	120 000	120 000
Сумма начисленной амортизации за 2017 год, руб.	48 000	24 000

$$ВВР = (48000 - 24000) = 24\ 000 \text{ руб.}$$

$$ОНАв = 24000 \text{ р.} \times 20\% / 100 = 4\ 800 \text{ руб.}$$

В случае, если в текущем отчетном периоде отсутствует налогооблагаемая прибыль, но существует вероятность того, что налогооблагаемая прибыль возникнет в последующих отчетных периодах, то суммы отложенного налогового актива останутся без изменения до такого отчетного периода, когда возникнет в организации налогооблагаемая прибыль, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

ОНА при выбытии актива, по которому он был начислен, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и сборах не будет уменьшена налогооблагаемая прибыль, как отчетного периода, так и последующих отчетных периодов.

НВР приводят к образованию ОНО. ОНО – это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

ОНО признаются в том отчетном периоде, когда возникают НВР.

ОНО определяются:  $ОНО = НВР \times \text{Сналога на прибыль}$ .

В бухгалтерском учете возникновение ОНО (ОНОв) отражается по Д68/налог на прибыль и К77, а погашение ОНО (ОНОп) – Д77 и К 68/налог на прибыль.

ОНО возникают, когда расходы в БУ меньше расходов в НУ или когда доходы в БУ больше доходов в НУ.

**Например,** организация "А" 25 декабря 2016 года приняла к бухгалтерскому учету объект основных средств на сумму 80 000 р. со сроком полезного использования 4 года. Ставка налога на прибыль составила 20% (табл. 13.4).

В целях бухгалтерского учета организация применяет линейный способ начисления амортизации, а в целях налогового учета данный объект списывается в расходы (т.е. не амортизируется)

## Формирование налогооблагаемых временных разниц

Показатели	Бухгалтерский учет	Налоговый учет
Первоначальная стоимость объекта ОС, р.	80 000	Не признается ОС
Сумма начисленной амортизации за 2017 год, р.	20 000	Расходы в момент приобретения и ввода в эксплуатацию 80 000

$$\text{Вначале формируется ОНОв} = (80000 - 0) \times 20\% = 16\ 000 \text{ руб.}$$

Затем по мере начисления амортизации в 2017 году ОНОп =  $(20\ 000 - 0) \times 20\% = 4\ 000$  руб. (20000 руб. – амортизация за год в бухгалтерском учете).

ОНО при выбытии актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается в сумме, на которую по законодательству Российской Федерации о налогах и

сборах не будет увеличена налогооблагаемая прибыль, как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму ОНА и ОНО, кроме случаев, когда законодательством Российской Федерации о налогах и сборах предусмотрено раздельное формирование налоговой базы.

При составлении бухгалтерской отчетности организации предоставляется право отражать в бухгалтерском балансе сальдированную (свернутую) сумму ОНО и ОНА при одновременном наличии следующих условий:

- а) наличие в организации ОНО и ОНА;
- б) ОНО и ОНА учитываются при расчете налога на прибыль.

**Сумма налога на прибыль, определяемая исходя из бухгалтерской (Пн/о) прибыли (убытка (Ун/о) )** и отраженная в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка), является условным расходом (УР) (условным доходом – УД) по налогу на прибыль.

$$\text{УР} = \text{Пн/о} \times \text{Сналога на прибыль (Д99 К68/налог на прибыль)}$$

$$\text{УД} = \text{Ун/о} \times \text{Сналога на прибыль (Д68/налог на прибыль К99)}$$

Текущий налог на прибыль (ТНП) (текущий налоговый убыток) – это налог на прибыль для целей налогообложения, определяемый исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства, отложенного налогового актива ОНАп – отложенный налоговый актив погашенный) и отложенного налогового обязательства (ОНОп – отложенное налоговое обязательство погашенное) отчетного периода.

$$\text{ТНП} = \text{УР(Д)} + \text{ПНО} - \text{ПНА} + \text{ОНАв} - \text{ОНАп} - \text{ОНОв} + \text{ОНОп}$$

Чистая прибыль (ПЧ) определяется с учетом обязательных отчислений (Об) за счет чистой прибыли (например, это могут быть штрафы, пени за нарушение налогового законодательства) следующим образом:

$$\text{ПЧ} = \text{Пн/о} - \text{ТНП} + \text{ОНАв} - \text{ОНАп} - \text{ОНОв} + \text{ОНОп} - \text{Об}$$

$$\text{ПЧ} = \text{Пн/о} - \text{УР} + \text{ПНА} - \text{ПНО} - \text{Об}$$

### Контрольные вопросы и тесты к разделу 13

**1. Основной целью учета расходов на производство в системе финансового учета является:**

- а) формирование фактической себестоимости продукции как показателя финансовой отчетности;
- б) учет затрат и калькулирование себестоимости отдельных видов продукции с целью принятия управленческих решений.

**2. Для учета косвенных затрат на производство используются счета:**

- а) 20 «Основное производство»;
- б) 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- в) 26 «Общехозяйственные расходы».

**3. Списание на себестоимость продукции общепроизводственных расходов отражается бухгалтерской записью:**

- а) Д 25 К 26;
- б) Д 20 К 26;
- в) Д 25 К 20.

**4. К статьям прямых затрат относятся:**



- а) общепроизводственные расходы;
- б) общехозяйственные расходы;
- в) сырье и материалы;
- г) расходы на подготовку и освоение производства;
- д) заработная плата основных производственных рабочих.

**5. В составе расходов будущих периодов учитываются:**

- а) арендная плата;
- б) расходы на подготовку производства, освоение новых видов продукции;
- в) заработная плата управленческого персонала.

**6. Для определения себестоимости готовой продукции из ведомости сводного учета затрат на производство необходимы следующие данные:**

- а) остатки незавершенного производства на начало и конец периода, суммы валовых потерь, затраты на производство отчетного периода;
- б) затраты на производство отчетного периода и суммы расходов будущих периодов;
- в) затраты на производство отчетного периода и суммы валовых потерь.

**7. Начисление зарплаты основным рабочим за счет резерва на оплату отпусков:**

- а) Д 20 К 96;
- б) Д 23 К 96;
- в) Д 96 К 70.

**8. Начисление амортизации по деловой репутации:**

- а) Д26 К 97;
- б) Д26 К 05;
- в) Д26 К 96.

**9) Счет 23 может иметь остатки на конец периода:**

- а) да
- б) нет

**10. Начисление страховых взносов в государственные социальные внебюджетные фонды отражается проводкой:**

- а) Д20 К69
- б) Д20К68
- в) Д69 К 20

**11. По результатам инвентаризации расчетов с покупателями создается резерв по сомнительным долгам, который отражается бухгалтерской записью:**

- а) Д 81 К 86;
- б) Д82 К 80;
- в) Д 91/2 К 63;
- г) Д 80 К 83.

**12. В конце месяца прибыль от продаж отражается бухгалтерской записью:**

- а) Д 90 К 80;
- б) Д 90 К 84;
- в) Д 62 К 90;
- д) Д 90/9 К 99.

**13. Начислена причитающаяся поставщику сумма штрафа и пени за несоблюдение условий хозяйственного договора, которая отражается бухгалтерской записью:**

- а) Д 90 К 60;
- б) Д 91/2 К 60;
- в) Д 26 К 60;
- г) Д 84 К 76;
- д) Д 99 К 62

**14. Начислен налог на прибыль по данным отчетности за истекший период, который отражается бухгалтерской записью:**

- а) Д 99 К 68;»;

- б) Д 91/2 К 68;
- в) Д 84 К 68;
- г) Д 26 К 68»;
- д) Д 90/3 К 68».

**15. Начислена сумма платежей по акту проверки налоговой инспекции за нарушение правил налогообложения, которая отражается бухгалтерской записью:**

- а) Д 26 К 76;
- б) Д 90 К 68;
- в) Д 84 К 76;
- г) Д 80 К 68;
- д) Д 99 К 68.

**16. Начислена сумма по акту за сокрытие и несоблюдение срока платежей в пенсионный фонд, которая отражается бухгалтерской записью:**

- а) Д 26 К 69;
- б) Д 99 «К 69;
- в) Д 90 К 68;
- г) Д 94 К 69;
- д) Д 91 К 69.

**17. Произведены отчисления от прибыли в резервный капитал, которые отражаются бухгалтерской записью:**

- а) Д 86 К 99;
- б) Д 91 К 86;
- в) Д 99 К 86;
- г) Д 84 К 82
- д) Д 91 К 82.

**19. Начислены дивиденды по привилегированным акциям за счет резервного капитала, которые отражаются бухгалтерской записью:**

- а) Д 91 К 84;
- б) Д 99 К 86;
- в) Д 99 К 96;
- г) Д 91 К 83
- д) Д 82 К 75, 70.

**20. Если амортизация основных средств в бухгалтерском учете меньше амортизации в налоговом учете, то возникает:**

- а) отложенное налоговое обязательство;
- б) отложенный налоговый актив;
- в) постоянное налоговое обязательство;
- г) постоянный налоговый актив.

**21. Если фактические расходы в бухгалтерском учете (по которым предусмотрены ограничения) превышают расходы в налоговом учете, то возникает:**

- а) отложенное налоговое обязательство;
- б) отложенный налоговый актив;
- в) постоянное налоговое обязательство;
- г) постоянный налоговый актив.

**22. Вычитаемые временные разницы приводят:**

- а) к уменьшению налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет в следующем или последующих отчетных периодах;
- б) к увеличению налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет в следующем или последующих отчетных периодах.

**23. Налогооблагаемые временные разницы приводят:**

- а) к уменьшению налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет в следующем или последующих отчетных периодах;

б) к увеличению налога на прибыль, подлежащего к уплате в бюджет в следующем или последующих отчетных периодах.

**24. Условный расход по налогу на прибыль это:**

- а) произведение бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль;
- б) произведение бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль минус постоянный налоговый актив и плюс постоянное налоговое обязательство;
- в) произведение бухгалтерской прибыли на ставку налога на прибыль минус постоянный налоговый актив, плюс постоянное налоговое обязательство минус отложенное налоговое обязательство и плюс отложенный налоговый актив.

**25. Начислен отложенный налоговый актив:**

- а) Д 99 К 68;
- б) Д 09 К 68;
- в) Д 68 К 09;
- г) Д 09 К 91.

**26. Списано отложенное налоговое обязательство:**

- а) Д 99 К 68;
- б) Д 77 К 68;
- в) Д 68 К 77;
- г) Д 77 К 91.

27. Сущность и классификация доходов организации.

28. Сущность и классификация расходов организации.

29. Система счетов для учета затрат на производство.

30. Учет реализации готовой продукции.

31. Понятие финансовых результатов и их формирование.

32. Понятие текущего налога на прибыль и его формирование.

33. Постоянные и временные разницы. Их отражение в учете.

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

### Основная литература

1. *Бахолдина И. В.* Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / И. В. Бахолдина., Н. И. Голышева. – М.: Форум, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 320 с.
2. *Лычагина Л.Л.* Бухгалтерский финансовый учет: учебное пособие / Л.Л. Лычагина. – Томск.: Изд-во Том. гос. архит.-строит.ун-та, 2010. – 148 с.

### Дополнительная литература

1. *Петров А.М.* Бухгалтерский финансовый учет. Практикум: Учебное пособие / Петров А.М. – М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2016. – 280 с.
2. *Петров А.М.* Финансовый учет для магистров: Учебник / Под ред. Петрова А.М. – М.: Вузовский учебник, НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 400 с.
3. *Сигидов Ю.И.* Бухгалтерский финансовый учет: Учебное пособие / Ю.И.Сигидов, Г.Н.Ясменко – М.: НИЦ ИНФРА-М, 2015. – 367 с.

### Нормативная база

1. Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402 – ФЗ «О бухгалтерском учете» (с учетом изменений и дополнений от 25.05.2016 №149-ФЗ).
2. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ (утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н)
3. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) (утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н).
4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/2008) (утверждено приказом Минфина РФ от 24.10.2008 г. № 116н).
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) (утверждено приказом Минфина РФ от 27.11.2006 г. № 154н; в ред. Приказа Минфина РФ от 25.12.2007 № 147н).
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.1999 г. № 43н; в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н).
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально- производственных запасов» (ПБУ 5/01) (утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н; в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 № 156н, от 26.03.2007 № 26н).
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) (утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н; в ред. Приказов Минфина РФ от 18.05.2002 № 45н, от 12.12 2005 № 147н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н).
9. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) (утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.1998 г. № 56н; в ред. Приказа Минфина РФ от 20.12.2007 № 143н).
10. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01) (утверждено приказом Минфина РФ от 28.11.2001 г. № 96н; в ред. Приказов Минфина РФ от 18.09.2006 №116н, от 20.12.2007 № 144н).
11. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) (утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н; в ред. Приказов Минфина РФ от 30.03 2001 № 27н, от 18.09.2006 №116н, от 27.11.2006 № 156н).

12. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) (утверждено приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 г. № 33н; в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107н, от 30.03.2001 № 27н, от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н).
13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) (утверждено приказом Минфина РФ от 29.04.2008 г. № 48н).
14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000) (утверждено приказом Минфина РФ от 27.01.2000 г. № 11н).
15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000) (утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н; в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н).
16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) (утверждено приказом Минфина РФ от 27.12.2007 г. № 153н).
17. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) (утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 107н).
18. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16 / 02) (утверждено приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н; в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н).
19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02) (утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н; в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н).
20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02) (утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 114н).
21. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02) (утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н; в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н, от 27.11.2006 № 156н).
22. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03) (утверждено приказом Минфина РФ от 24.11.2003 г. № 105н; в ред. Приказа Минфина РФ от 18.09.2006 № 116н).
23. Положение по бухгалтерскому учету «Изменение оценочных значений» (ПБУ 21/03) (утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н).
24. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) (утверждено приказом Минфина РФ от 28.06.2010 г. № 63н).
25. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств» (ПБУ 23/2011) (утверждено приказом Минфина РФ от 02.02.2011 г. № 11н).
26. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов» (ПБУ 24/2011) (утверждено приказом Минфина РФ от 06.10.2011 г. № 125н).
27. Приказ МФ РФ от 02.08.2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».
28. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению (утверждено приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н; в ред. Приказа Минфина РФ от 7.05.2003 г. № 38н, от 18.09.06 г. № 115н).

#### Ресурсы информационно-телекоммуникационной сети Интернет

1. Большая научная библиотека: <http://sci-lib.com/>.
2. vse-uchebniki.ru > category / buhgalterskij-uchet/
3. Audit-it/ru
4. buhgalteria.ru
5. klerk.ru
6. Справочная правовая система «Консультант Плюс» <http://www.consultant.ru/>