

БЕЛОРУССКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ ТЕХНИЧЕСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ
ФГАОУВО «САНКТ-ПЕТЕРБУРГСКИЙ НАЦИОНАЛЬНЫЙ
ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЙ УНИВЕРСИТЕТ ИНФОРМАЦИОННЫХ
ТЕХНОЛОГИЙ, МЕХАНИКИ И ОПТИКИ»

Факультет Энергетический

Кафедра Экономика и организация энергетики

СОГЛАСОВАНО
Заведующий кафедрой

СОГЛАСОВАНО
Декан

_____ Т.Ф. Манцерова
_____ 2019 г.

_____ Е.Г. Пономаренко
_____ 2019 г.

ЭЛЕКТРОННЫЙ УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ПО
УЧЕБНОЙ ДИСЦИПЛИНЕ

Бухгалтерский учет и аудит

для направления специальности 1-27 01 01-10 «Экономика и
организация производства (энергетика)»

Автор:

к.э.н., доцент Манцерова Т.Ф.

ст.пр. Азаренко А.В.

к.э.н., доцент Алексева Л.Д.

ст.пр. Лапченко Д.А.

*Рекомендовано учебно-методическим объединением по
образованию в области экономики и организации производства*

Рассмотрено и утверждено

на заседании Совета энергетического факультета

«30» мая 2019 г.,

протокол № 10

Перечень материалов

1. Теоретический раздел:

- «Бухгалтерский учет и аудит» - курс лекций;

2. Практический раздел:

- «Бухгалтерский учет и аудит» - задачи;

3. Контроль знаний:

- «Бухгалтерский учет и аудит» - тесты и контрольные вопросы;

4. Вспомогательный раздел:

- «Бухгалтерский учет и аудит» - типовая учебная программа для учреждения высшего образования.

Пояснительная записка

Целью ЭУМК «Бухгалтерский учет и аудит» является приобретение студентами теоретических и практических знаний бухгалтерского учета, и аудита, а также овладение методикой его ведения: от оформления первичных документов до составления отчетности, анализа финансового состояния организации на основе данных финансовой отчетности, расчета налоговых платежей, ознакомление с организацией аудиторской деятельности, с порядком проведения аудиторских проверок, оказания аудиторских услуг. Отличительной особенностью данного ЭУМК является рассмотрение особенностей ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Основными задачами преподавания учебной дисциплины являются приобретение практических навыков отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, составление бухгалтерской отчетности и проведение ее анализа, использование данных бухгалтерского учета для принятия управленческих решений.

ОГЛАВЛЕНИЕ

1. КУРС ЛЕКЦИЙ.....	4
1.1 ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	4
1.2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИИ	135
1.3 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	358
1.4. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ	496
2. ПРАКТИЧЕСКИЕ ЗАНЯТИЯ	540
3. ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ И КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ.....	569
4. УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА.....	618

1. КУРС ЛЕКЦИЙ

1.1 ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1.1 Понятие учета, его сущность и объективная необходимость

Производство материальных благ является основой жизни человеческого общества, его существования и развития. Процесс материального производства невозможен без управления. В то же время управление производством немислимо без получения необходимой информации о ходе хозяйственной деятельности организаций. Такая информация формируется в период наблюдения, измерения, регистрации, группировки и обобщения хозяйственных явлений и процессов. В результате произведенные материальные блага выражаются в установленных единицах измерения, а хозяйственные явления и процессы приобретают необходимую количественную и качественную характеристику. Полученные данные регистрируются, и в ходе их группировки и обобщения на основе определенной, экономически обоснованной методики формируется информация о хозяйственной деятельности организации.

Таким образом, **хозяйственный учет** представляет собой количественное отражение и качественную характеристику всех совершаемых хозяйственных явлений и процессов в целях контроля и управления ими.

Бухгалтерский учет и отчетность основываются на следующих принципах (таблица 1.1.1)

Таблица 1.1.1 – Принципы бухгалтерского учета и отчетности

Название принципа	Содержание
Принцип непрерывности деятельности	Информация об активах, обязательствах, о собственном капитале, доходах, расходах организации формируется в бухгалтерском учете и отчетности в зависимости от намерения организации продолжать или прекращать свою деятельность в дальнейшем
Принцип обособленности	Активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации учитываются отдельно от активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов собственника имущества (учредителей, участников) организации
Принцип начисления	Хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним
Принцип соответствия доходов и расходов	Расходы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором признаются связанные с ними доходы (при их наличии)
Принцип справедливости	Активы, обязательства, собственный капитал, доходы, расходы организации отражаются в бухгалтерском учете и отчетности при выполнении условий признания их таковыми, установленных законодательством Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности
Принцип преобладания экономического содержания	Хозяйственные операции отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя не столько из их правового, сколько из их экономического содержания
Принцип осмотрительности	Учетная оценка активов и доходов организации не должна быть завышена, а обязательств и расходов занижена

Принцип нейтральности	Означает отсутствие ориентации содержащейся в отчетности организации информации на определенных пользователей и (или) получение определенного результата
Принцип полноты	Означает наличие в отчетности организации всей информации, способной повлиять на принимаемые пользователями на ее основе решения, касающиеся финансового положения организации
Принцип понятности	Заключается в доступности для понимания пользователями содержащейся в отчетности организации информации
Принцип сопоставимости	Означает возможность сравнения отчетности организации за разные отчетные периоды, а также с отчетностью других организаций
Принцип уместности	Означает полезность содержащейся в отчетности организации информации для принятия пользователями решений, касающихся финансового положения организации

В процессе учета хозяйственной деятельности организаций используются **три вида измерителей**: натуральные, трудовые и денежные (рисунок 1.1.1)



Рисунок 1.1.1 – Измерители, используемые в учете

Натуральные измерители служат для получения сведений путем счета, измерения массы, объема, длины изделия (кг, т, л, см, м и т.д.). Выбор их зависит от физических особенностей объекта. Натуральные измерители используют главным образом для учета количества выпущенных изделий, полученных или израсходованных материальных ценностей по сортам, маркам, наименованиям, что дает возможность получить не только количественные показатели, но и качественную характеристику этих ценностей. Однако натуральными измерителями можно пользоваться только для учета однородных предметов. Суммирование натуральных показателей разнородных предметов недопустимо. Например, хотя количество и стали, и железа измеряется в тоннах, однако эти материалы имеют разные качественные характеристики. Следовательно, обобщающие показатели не могут быть получены при помощи натуральных измерителей.

Трудовой измеритель используется для определения количества затраченного труда и выражается в единицах времени - рабочих днях, сменах, часах, минутах. С его помощью измеряются показатели производительности труда, заработная плата работников, контролируется норма выработки. Недостаток данного измерителя заключается в ограниченности сферы его применения.

Денежный измеритель является наиболее универсальным и находит преобладающее применение в сфере экономики. Его используют для измерения тех объектов, которые имеют стоимость. Денежный измеритель дает возможность обобщить показатели разнородных хозяйственных средств и процессов. В учете стоимостные измерители используются в совокупности с натуральными и трудовыми. Для получения общей стоимости объектов необходимо количество объектов умножить на цену за единицу объекта.

1.1.2 Виды хозяйственного учета и их классификация

Внутри единой системы хозяйственного учета различаются следующие его виды: оперативный, бухгалтерский и статистический учет (рисунок 1.1.2)



Рисунок 1.1.2 - Виды хозяйственного учета

Бухгалтерский учет по сравнению с другими видами хозяйственного учета имеет следующие особенности (рисунок 1.3).

Главными задачами бухгалтерского учета являются:

- обеспечение контроля за наличием и движением имущества, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с установленными нормами, нормативами и сметами;
- формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и финансовых результатах деятельности организации, необходимой для оперативного руководства и управления, а также для использования инвесторами, поставщиками, кредиторами, налоговыми, банковскими и иными органами;
- выявление внутрипроизводственных резервов, их мобилизация и эффективное использование, своевременное предупреждение негативных явлений в производственно-хозяйственной деятельности

Для управления маркетинговой деятельностью необходима информация:

- О затратах на выполнение отдельных маркетинговых функций (исследования, реклама и др.) Для анализа и оценки эффективности всего комплекса маркетинга и отдельных функций;
- О структуре функциональных затрат в разрезе действий для целей контроля и поиска резервов возможного снижения затрат, не влияющих на результативность функции;
- О структуре и порядке формирования финансового результата в разрезе отдельных продуктов, покупателей, рынков сбыта и др. Для оценки вклада различных сегментов в общий финансовый результат, выявления неприбыльных сегментов и принятия корректирующих управленческих решений;
- о размере и структуре маркетинговых затрат на отдельные виды продукции;
- о маркетинговых затратах на отдельные группы покупателей (рыночные сегменты, каналы распределения), с учетом факторов снижения выручки (скидок) для определения рентабельности покупателей.



Рисунок 1.1.3 - Особенности бухгалтерского учёта

1.1.3 Предмет и метод бухгалтерского учета. Хозяйственные процессы

В новых условиях хозяйствования, когда организациям дана самостоятельность в разработке бизнес-планов, в определении стратегии в области ценовой политики, существенно возрастает ответственность руководителей за принимаемые ими управленческие решения. Для выработки эффективных и оперативных решений менеджерам любого уровня необходима полная и достоверная информация о производственном и финансовом положении организации. Решением данной задачи занимается бухгалтерская служба.

Осуществляя хозяйственную деятельность, организации совершают многочисленные хозяйственные операции, отражающие хозяйственные процессы снабжения, производства и реализации. Все эти процессы протекают одновременно - непрерывно и во взаимосвязи. Организация располагает необходимым имуществом, которое постоянно изменяется в процессе деятельности. Каждый вид имущества имеет свой источник финансирования, который также претерпевает изменения.

Таким образом, предметом бухгалтерского учета является состояние и использование имущества организации, его движение и результаты деятельности организации.

Хозяйственная операция - действие или событие, подлежащие отражению организацией в бухгалтерском учете и приводящие к изменению ее активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов.

В процессе хозяйственной деятельности средства организации находятся в непрерывном движении. Их величина и структура изменяются в связи с совершающимися хозяйственными операциями. Основным содержанием каждой хозяйственной операции является движение средств организации, смена их форм.

Пример. Учредители создали организацию по изготовлению мебели. Вклады учредителей в денежных средствах составили 4000 руб. Денежные средства на сумму 4000 руб. Израсходованы на приобретение материалов: ДСП, фанера, краска и др. Материалы на сумму 4000 руб. Израсходованы на изготовление мебели. Мебель реализована за 5000 руб.

Хозяйственные процессы по изготовлению мебели можно представить следующим образом (рисунок 1.1.4)

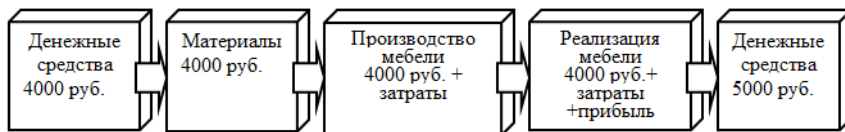


Рисунок 1.1.4 – Хозяйственные процессы

Расходуя денежные средства, организация, приобретает материалы. При этом денежные средства превращаются в материалы. Общая сумма средств не изменяется. Использование материалов увеличивает затраты производства. Материалы переходят в готовую продукцию – мебель. Сумма средств при этом не изменилась, одно средство перешло в другое. Готовая продукция реализуется, превращаясь при этом в денежные средства.

Совокупность однородных операций составляет хозяйственный процесс. Непрерывный кругооборот средств организации состоит из хозяйственных процессов: **снабжение, производство и реализация.** (рисунок 1.1.5)

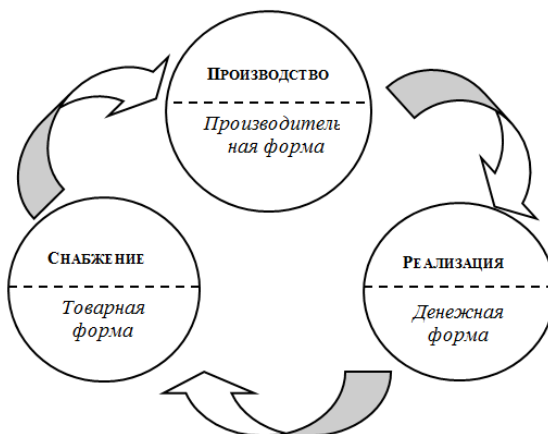


Рисунок 1.1.5 – Кругооборот хозяйственных средств

Процесс снабжения является первой фазой кругооборота хозяйственных средств, когда денежные средства превращаются в определенные предметы труда, образующие производственные запасы. Из сферы обращения средства переходят в сферу производства.

Процесс производства является основной стадией кругооборота средств, на которых создаются материальные блага.

Процесс реализации – заключительная стадия кругооборота средств, при котором хозяйственные средства превращаются в готовую продукцию, покидают сферу производства и вновь поступают в сферу обращения.

Все процессы **снабжение, производство и реализация** состоят из множества хозяйственных операций, взаимосвязаны и постоянно возобновляются, создавая в организации непрерывный кругооборот.

1.1.4 Хозяйственные средства и их классификация

Для осуществления хозяйственной деятельности организации располагают определенными средствами. Размер средств, характер использования зависит от вида деятельности организации.

Хозяйственные средства организации, с точки зрения бухгалтерского учета рассматриваются с двух сторон: с одной стороны, необходимо знать, из каких видов состоят средства, в какой сфере размещены (производство, услуги, торговля и т. д.), с другой стороны – необходимо знать, за счет каких источников это имущество приобреталось или формировалось.

Хозяйственные средства организации – товарно-материальные ценности, денежные средства, как принадлежащие организации, так и временно или постоянно находящиеся вне ее собственности классифицируются следующим образом:

- По видам и размещению (рисунок 1.1.6)
- По источникам образования и назначению (рисунок 1.1.7)

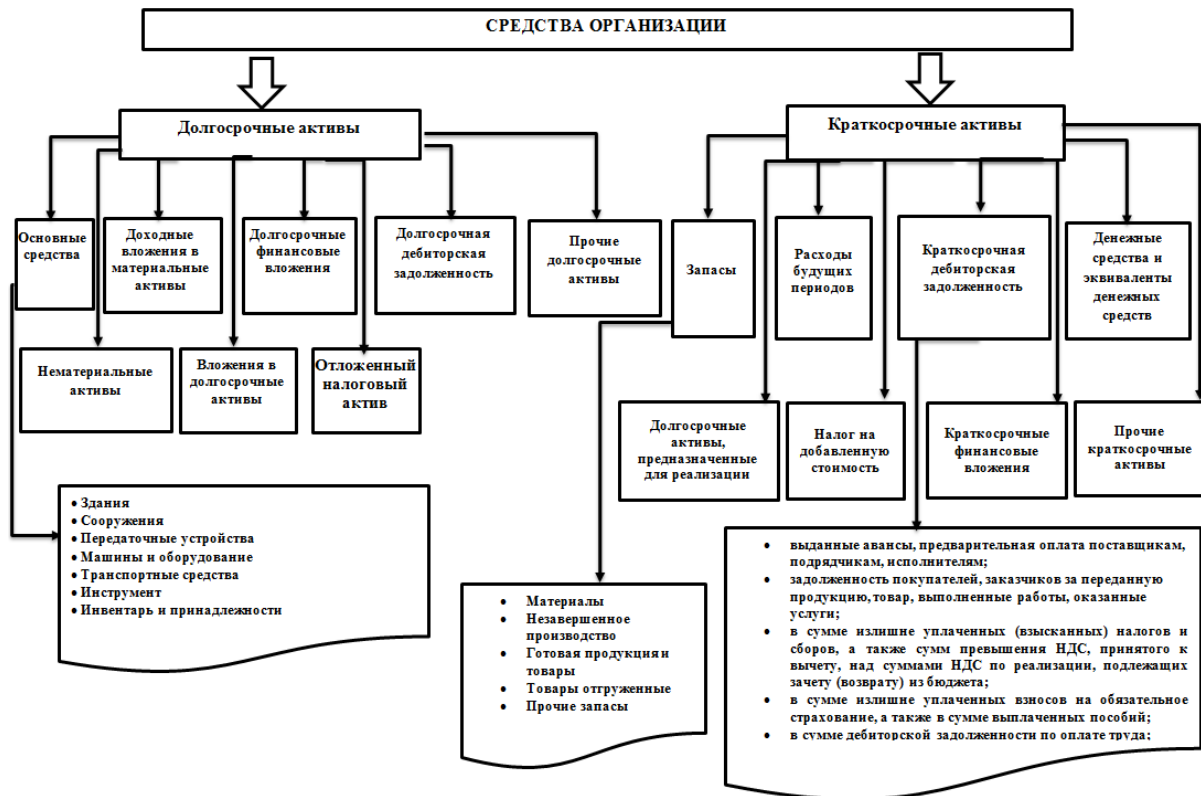


Рисунок 1.1.6 – Классификация средств по виду и размещению

I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ - имущество, возникшее в организации в результате совершенных хозяйственных операций, от которого организация предполагает получение экономических выгод.

К долгосрочным активам относятся:

Основные средства - активы, имеющие материально-вещественную форму, предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование; организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов; предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев; организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения; первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Нематериальные активы - активы, не имеющие материально-вещественной формы, идентифицируемы, предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование; организация предполагает получение экономических выгод от использования активов; предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев; организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения; первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Доходные вложения в материальные активы - это суммы доходных вложений в материальные активы. В состав доходных вложений в материальные активы включаются:

- инвестиционная недвижимость;
- предметы финансовой аренды (лизинга);
- прочие доходные вложения в материальные активы.

Вложения в долгосрочные активы - стоимость оборудования к установке и строительных материалов, суммы вложений в долгосрочные активы.

Долгосрочные финансовые вложения - вложения в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов, когда установленный срок их погашения превышает 12 месяцев; предоставленные другим организациям займы (на срок более 12 месяцев); вложения в уставные капиталы других организаций; вклады участника договора о совместной деятельности в общее имущество простого товарищества.

Отложенный налоговый актив - актив, равный сумме налога на прибыль, уплаченного в текущем отчетном периоде, но относящегося к учетной прибыли будущих отчетных периодов в связи с образованием в текущем отчетном периоде вычитаемых временных разниц.

Долгосрочная дебиторская задолженность - дебиторская задолженность, погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты:

- выданные авансы, предварительная оплата поставщикам, подрядчикам, исполнителям;
- задолженность покупателей, заказчиков за переданную продукцию, товар, выполненные работы, оказанные услуги;
- в сумме излишне уплаченных (взысканных) налогов и сборов;
- в сумме излишне уплаченных взносов на обязательное страхование, а также в сумме выплаченных пособий;
- выданные работникам займы, обязательства по возмещению работником причиненного ущерба и другие.

Прочие долгосрочные активы - расходы будущих периодов, которые могут быть отнесены на расходы текущего периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты, включают: расходы, производимые до начала строительных работ по объекту строительства; отдельные расходы лизингополучателя; иные расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ

К краткосрочным активам относятся:

Запасы - активы, учтенные в составе средств в обороте, приобретенные и (или) предназначенные для реализации, или находящиеся в процессе производства продукции, выполнения

работ, оказания услуг, или находящиеся в виде сырья, материалов и других аналогичных активов, которые будут потребляться в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, или используемые для управленческих нужд организации, в том числе: материалы, незавершенное производство, готовая продукция и товары. Товары отгруженные, прочие запасы.

Долгосрочные активы, предназначенные для реализации - актив, подлежащий выбытию (погашению) более чем через 12 месяцев после отчетной даты или предназначенный для использования в деятельности организации в течение периода продолжительностью более 12 месяцев либо не являющийся денежными средствами или эквивалентами денежных средств. При этом в их состав не включаются финансовые вложения, отложенные налоговые активы, дебиторская задолженность, расходы будущих периодов.

Расходы будущих периодов - расходы, подлежащие отнесению на расходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты, такие, как отдельные расходы лизингополучателя и иные расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам - суммы налога на добавленную стоимость предъявленные организации при приобретении ею товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь; уплаченные при ввозе имущества на территорию Республики Беларусь; уплаченные в бюджет при приобретении товаров (работ, услуг), имущественных прав на территории Республики Беларусь у иностранных организаций, не состоящих на учете в налоговых органах Республики Беларусь.

Краткосрочная дебиторская задолженность - учитывается дебиторская задолженность, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной:

- выданные авансы, предварительная оплата поставщикам, подрядчикам, исполнителям;
- задолженность покупателей, заказчиков за переданную продукцию, товар, выполненные работы, оказанные услуги;

- в сумме излишне уплаченных (взысканных) налогов и сборов, а также сумм превышения НДС, принятого к вычету, над суммами НДС по реализации, подлежащих зачету (возврату) из бюджета;
- в сумме излишне уплаченных взносов на обязательное страхование, а также в сумме выплаченных пособий;
- в сумме дебиторской задолженности по оплате труда;
- в сумме выданных авансов на командировочные расходы, на хозяйственные нужды;
- выданные работникам займы, обязательства по возмещению работником причиненного ущерба.

Краткосрочные финансовые вложения - вложения в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев).

Денежные средства и эквиваленты денежных средств - остатки денежных средств организации; суммы краткосрочных финансовых вложений в высоколиквидные долговые ценные бумаги других организаций, установленный срок погашения которых не превышает трех месяцев (эквиваленты денежных средств).

Прочие краткосрочные активы - стоимость недостающих или испорченных материальных ценностей, в отношении которых не принято решение об их списании в состав затрат на производство (расходов на реализацию) или на виновных.

III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ

Уставный капитал - это размер уставного капитала организации в сумме вкладов собственника имущества (учредителей, участников), предусмотренных учредительными документами организации.

Неоплаченная часть уставного капитала - дебиторская задолженность собственника имущества (учредителей, участников) по вкладам в уставный капитал.

Собственные акции (доли в уставном капитале) - стоимость собственных акций (долей в уставном капитале), выкупленных у акционеров (участников).

Резервный капитал – резервы, образованные организацией в соответствии с решением собственников за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации.

Добавочный капитал - изменение (прирост или уменьшение) стоимости долгосрочных активов, выявленное по результатам их переоценки, проводимой в соответствии с законодательством Республики Беларусь.

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) - сумма нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) за предыдущие и отчетный годы.

Чистая прибыль (убыток) отчетного периода - показывается сумма чистой прибыли (убытка) отчетного периода

Целевое финансирование - источник средств в некоммерческих организациях, полученный на их содержание в соответствии со сметой и на другие цели.

Прочие краткосрочные обязательства - краткосрочные обязательства организации со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Долгосрочные кредиты и займы - обязательства организации по погашению долгосрочных кредитов и займов, полученных на срок более 12 месяцев.

Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам - кредиторская задолженность по лизинговым платежам, погашение которой ожидается более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Отложенные налоговые обязательства - это обязательство, равное сумме налога на прибыль, относящегося к учетной прибыли текущего отчетного периода, но подлежащего уплате в будущих отчетных периодах в связи с образованием в текущем отчетном периоде налогооблагаемых временных разниц.

Доходы будущих периодов - доходы, подлежащие отнесению на доходы отчетного периода более чем через 12 месяцев после отчетной даты, полученные коммерческой организацией международная техническая помощь, иностранная безвозмездная помощь, безвозмездная (спонсорская) помощь, отдельные виды государственной поддержки, отдельные доходы лизингодателя и

иные доходы, полученные (начисленные) в отчетном периоде, но относящиеся к будущим периодам.

Резервы предстоящих платежей - резервы, подлежащие использованию более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

Прочие долгосрочные обязательства - кредиторская задолженность и обязательства организации, погашение которых предполагается более чем через 12 месяцев после отчетной даты:

- задолженность организации за полученные от поставщиков и подрядчиков товары, работы, услуги;
- задолженность организации в случае получения аванса (предварительной оплаты) под поставку продукции, товаров (выполнение работ, оказание услуг);
- кредиторская задолженность по погашению процентов по долгосрочным кредитам и займам.
- прочая долгосрочная кредиторская задолженность.

V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

Краткосрочные кредиты и займы - обязательства организации по погашению краткосрочных кредитов и займов, полученных на срок не более 12 месяцев: кредитов банков, налоговых кредитов, займов от иных организаций

Краткосрочная часть долгосрочных обязательств - часть долгосрочных обязательств организации, учитываемых на счетах учета расчетов, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Краткосрочная кредиторская задолженность - задолженность другим лицам, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты, включая:

- задолженность поставщикам, подрядчикам, исполнителям за полученные товары, работы, услуги;
- задолженность по авансам, полученным от покупателей и заказчиков;
- задолженность по налогам и сборам;
- задолженность по социальному страхованию и обеспечению;
- задолженность перед работниками по оплате труда;
- задолженность по лизинговым платежам;
- задолженность перед собственником имущества (учредителями, участниками);

Прочим кредиторам - задолженность, погашение которой ожидается в течение 12 месяцев после отчетной даты:

- кредиторская задолженность перед работниками - подотчетными лицами;
- кредиторская задолженность перед работниками по прочим операциям;
- кредиторская задолженность по погашению процентов по долгосрочным кредитам и займам.

Обязательства, предназначенные для реализации - обязательства, включенные в выбывающую группу, признанную предназначенной для реализации.

Доходы будущих периодов - доходы, подлежащие отнесению на доходы отчетного периода в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Резервы предстоящих платежей - резервы, подлежащие использованию в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Прочие краткосрочные обязательства - краткосрочные обязательства организации со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

1.1.5 Метод бухгалтерского учёта

Метод бухгалтерского учета представляет собой систему способов, обеспечивающих сплошное, непрерывное, взаимосвязанное отражение и экономическое обобщение в денежном выражении объектов бухгалтерского учета с целью использования информации для управления хозяйственной деятельностью организации.

Содержание метода зависит от особенностей предмета, задач и требований к данной науке. Они определяют те конкретные способы, которые входят в состав метода бухгалтерского учета.

К основным элементам метода бухгалтерского учёта относятся (рисунок 1.8)

Документация - это способ первичного наблюдения и контроля за осуществлением хозяйственных операций. В документе фиксируется содержание произведенной операции, приводятся все необходимые сведения о ней. Документация позволяет осуществлять сплошное наблюдение за хозяйственными

процессами. Обязательным условием отражения хозяйственных операций в системном бухгалтерском учете является фиксирование их первичными документами, обладающими определенными характеристиками и отвечающими соответствующим требованиям. От качества первичных документов зависит качество всего первичного учета.

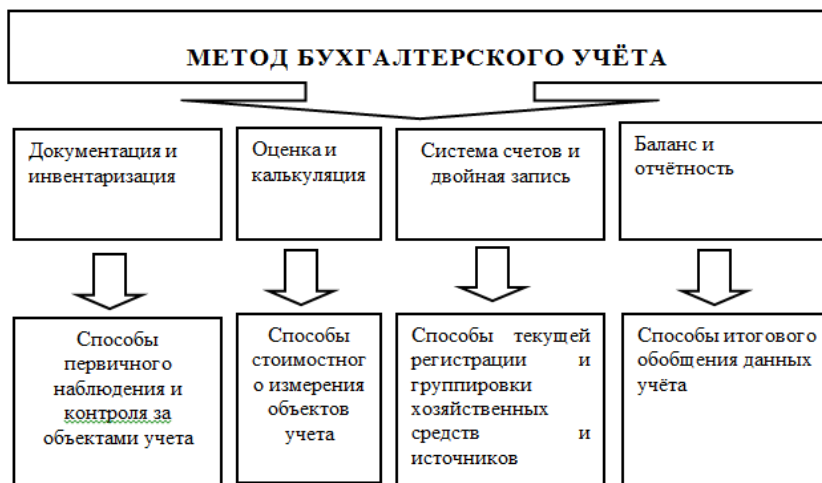


Рисунок 1.1.8 – Элементы метода бухгалтерского учёта

Инвентаризация — способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится с целью обеспечения достоверности показателей бухгалтерского учета и сохранности имущества организации. Инвентаризации подлежат все его ценности. Она проводится в установленные сроки, в присутствии материально ответственных лиц.

Объекты бухгалтерского учета весьма разнообразны, и для получения обобщенных показателей все хозяйственные средства отражают при помощи единого денежного измерителя.

Оценка - способ выражения в денежном измерении имущества организации и его источников. Реальность и правильность оценки имеют важное значение для построения всей системы

бухгалтерского учета. Оценка имущества организации и его источников в целях сопоставления статей баланса должна производиться единообразно, т.е. В соответствии с установленными положениями и правилами. Например, основные средства, так же как и нематериальные активы показывают по остаточной стоимости, готовую продукцию - по фактической производственной себестоимости.

Калькуляция - способ группировки затрат и определения себестоимости по статьям калькуляции. Применяется для определения фактической себестоимости единицы изготовленной продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Чтобы вести постоянный контроль за хозяйственными процессами организации, за состоянием средств и их источниками, необходимо все хозяйственные операции учитывать непрерывно, по отдельным стадиям и показателям выполнения плана, а также в разрезе отдельных групп и видов хозяйственных средств.

В бухгалтерском учете такое отражение хозяйственных средств и процессов осуществляется с помощью специальной системы счетов.

Счет - экономическая группировка (в виде таблицы), в которой систематизируется, накапливается информация о состоянии имущества, источниках его образования, хозяйственных операциях. Счета имеют важное значение для систематизации и группировки хозяйственных операций по экономически однородным признакам.

Отражение хозяйственных операций на счетах происходит при помощи двойной записи, вытекающей из двойственности хозяйственной операции. Каждая хозяйственная операция вызывает два хозяйственных явления: изменения в средствах или источниках (например, операция покупки материалов приводит, во-первых, к увеличению производственных запасов организации и, во-вторых, к уменьшению его денежных средств; операция реализации готовых изделий вызывает увеличение денежных средств и уменьшение готовой продукции на складе).

Двойная запись - способ регистрации хозяйственных операций на двух экономически взаимосвязанных счетах в равных суммах.

Для подведения итогов хозяйственной деятельности возникает необходимость в информации о наличии хозяйственных средств и

состоянии их источников на конец отчетного периода. Такие сведения получают при помощи баланса.

Баланс - способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по видам и размещению и по источникам образования и назначению в денежной оценке на определенную дату - первое число месяца. Обе части баланса равны между собой, т.е. средства равны источникам их образования.

Кроме сведений о состоянии ресурсов для оценки итогов хозяйственной деятельности организации нужны показатели по отдельным участкам его работы (данные о выпуске продукции, себестоимости, о финансовых результатах деятельности). Эти показатели получают посредством отчетности.

Отчетность - это система показателей, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации за определенный период времени. Показатели отчетности используются для анализа производственно-хозяйственной деятельности и принятия управленческих решений.

Все элементы метода бухгалтерского учета взаимосвязаны.

1.1.6 Бухгалтерский баланс, его содержание и структура

Бухгалтерский баланс формируется исходя из следующих основных принципов (рисунок 1.1.9).

Для управления организацией необходимо располагать информацией о хозяйственных средствах, их составе и размещении, источниках образования и их целевом назначении, необходима экономическая группировка средств. Эти сведения находят отражение в бухгалтерском балансе.

Бухгалтерский баланс является способом обобщенного отражения и экономической группировки хозяйственных средств в денежной оценке по их составу и источникам образования на определенную дату. Баланс имеет форму таблицы, состоящей из двух частей – активов и собственного капитала и обязательств (пассива).

та часть баланса, в которой группируются хозяйственные средства по их составу и размещению, называется **активы**; та часть, где группируются источники образования и назначения, называется **собственный капитал и обязательства (пассив)**.

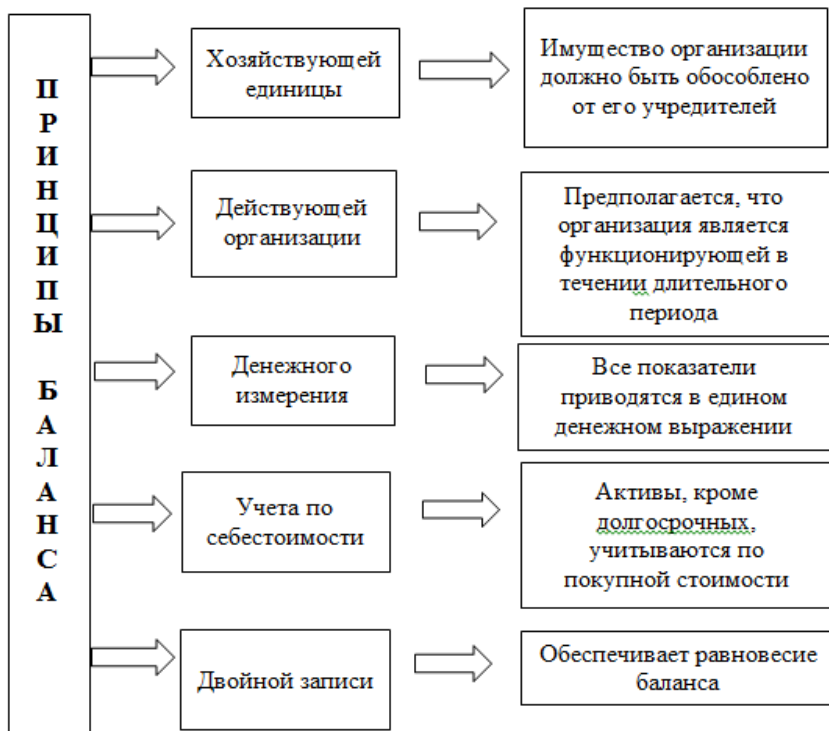


Рисунок 1.1.9 - Принципы формирования бухгалтерского баланса

Активы и собственный капитал и обязательства(пассив) баланса выражают одну и ту же совокупность средств организации, но в разных разрезах. Поэтому итоги сумм статей активов и собственного капитала и обязательств(пассива) должны быть равны - это обязательное требование, предъявляемое к балансу, основанное на том, что каждая величина средств в активах баланса должна иметь равный по сумме источник в собственном капитале и обязательствах(пассиве) баланса.

В соответствии с классификацией хозяйственных средств и их источников баланс принимает следующий вид (таблица 1.1.2)

Таблица 1.1.2 - Бухгалтерский баланс

Активы	Сумма, Руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, Руб.
I. Долгосрочные активы		I. Собственный капитал	
II. Краткосрочные активы		II. Долгосрочные обязательства	
		III. Краткосрочные обязательства	
Баланс		Баланс	

Особенностью действующей структуры баланса является расположение разделов и статей в каждом его разделе в строго определенной последовательности по степени возрастания ликвидности, т.е. возможности превращения их в денежные средства для оплаты обязательств организации.

Баланс делится на разделы и статьи. Каждая группа средств и их источников, указанная в балансе под своим наименованием и выраженная определённой суммой называется статьёй бухгалтерского баланса. В бухгалтерском балансе должно присутствовать обязательное равенство. Сумма всех статей активов баланса должна быть равна сумме всех статей собственного капитала и обязательств (пассива) баланса.

Организации используют единую типовую форму бухгалтерского баланса, что обеспечивает единообразие в группировке средств и позволяет составлять сводные балансы.

В зависимости от цели составления балансы классифицируют по ряду признаков (рисунок 1.1.10).

Вступительный баланс - первый баланс, составляется в начале деятельности организации. В нем отражается капитал, с которого организация начинает свою деятельность.

Текущие балансы - составляют периодически в течение всего времени деятельности организации. Они подразделяются на начальные, промежуточные, заключительные. Начальный баланс формируют на начало, заключительный - на конец отчетного периода. Промежуточные балансы составляют в течение года.

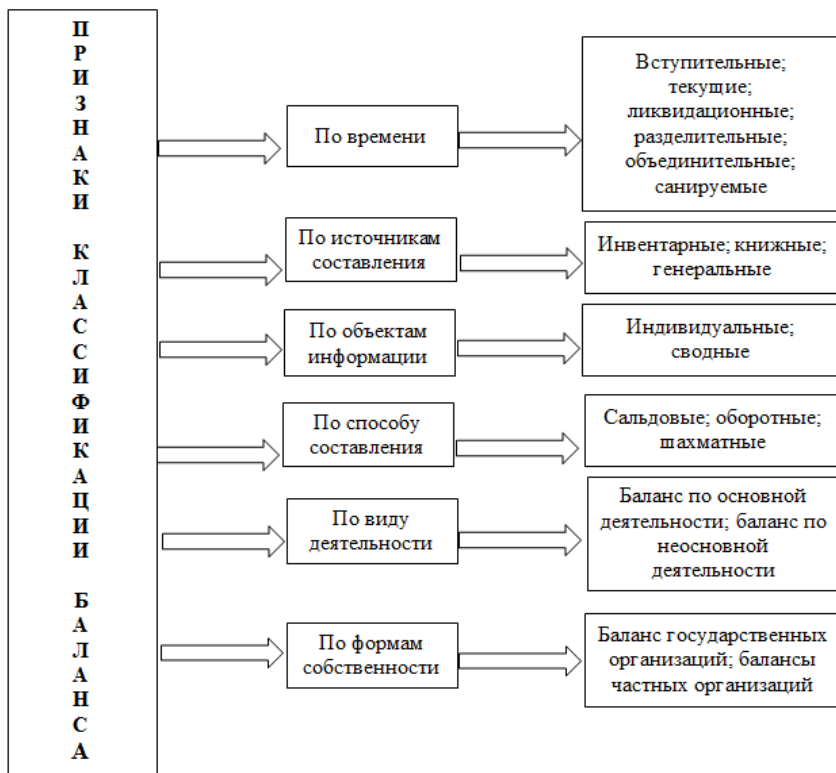


Рисунок 1.1.10 – Признаки классификации балансов

Ликвидационные балансы - составляют при ликвидации организации. Они также бывают вступительными, промежуточными и заключительными.

Разделительные балансы - составляют в период деления организации или передачи структурных подразделений другой организации.

Объединительные балансы - составляют при слиянии нескольких организаций в одну или в случае присоединения структурных подразделений к данной организации.

Санируемые балансы - применяются в тех случаях, когда организация находится на пороге банкротства.

Инвентарные балансы - составляют только на основании описи хозяйственных средств организации при образовании новой организации на базе ранее существовавшей, изменении формы собственности и т.д.

Книжные балансы - составляют на основании только учетных записей без проведения инвентаризации.

Генеральные балансы - составляют на основании учетных данных и данных инвентаризации.

Индивидуальные балансы - отражают деятельность одной юридически самостоятельной организации, сводные - имеющей дочерние и зависимые общества.

Пример. В организации на 31 декабря 2018 года на счетах бухгалтерского учета имеются следующие остатки средств и источников. (таблица 1.1.3)

Таблица 1.1.3 - Остатки средств и источников

№ Сче та	Название счёта	Сумма, руб.
01	Основные средства	6600
02	Амортизация основных средств	1200
04	Нематериальные активы	4000
05	Амортизация нематериальных активов	800
10	Материалы	4600
43	Готовая продукция	8800
50	Касса	200
51	Расчетные счета	5600
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность)	350
62	Расчеты с покупателями и заказчиками (дебиторская задолженность)	200
67	Долгосрочные кредиты и займы	7500
68	Расчеты по налогам и сборам	470
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	180
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	2700
80	Уставный капитал	8000

82	Резервный капитал	400
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	8400

В соответствии с классификацией хозяйственных средств по видам и размещению, источникам образования и назначению, средства и источники распределяются по разделам баланса.

Например, материалы относятся к активам баланса, так как это средства, находящиеся в распоряжении организации. Уставный капитал относится к собственному капиталу и обязательствам баланса, так как является источником собственных средств (таблица 1.1.4).

1.1.7 Система счетов и двойная запись

Бухгалтерский баланс отражает результат хозяйственной деятельности организации и обобщает информацию о хозяйственных средствах и их источниках, составляется периодически на первое число месяца. С другой стороны большое количество хозяйственных операций невозможно отразить непосредственно в балансе. Текущий учёт движения хозяйственных средств и их источников осуществляется с помощью системы счетов бухгалтерского учёта.

Счета бухгалтерского учёта – это способ экономической группировки, применяемый для текущего отражения и контроля средств организации, их источников и хозяйственных процессов.

На каждый вид хозяйственных средств и их источников открывается отдельный счёт. Различают два вида счетов: **активный и пассивный**. Своё название они получили от названия сторон баланса, и отражают его содержание. **Активные** счета предназначены для учёта хозяйственных средств по видам и размещению. **Пассивные счета** – для учёта собственного капитала и обязательств (пассива).

Таблица 1.1.4 – Баланс организации на 31 декабря 20_ года

Активы	Код строки	На 31 декабря 20_ года	На 31 декабря 20_ года
1	2	3	4
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	110	5 400	-
Нематериальные активы	120	3 200	-
Доходные вложения в материальные активы	130	-	-
в том числе:			
инвестиционная недвижимость	131	-	-
предметы финансовой аренды (лизинга)	132	-	-
прочие доходные вложения в материальные активы	133	-	-
Вложения в долгосрочные активы	140	-	-
Долгосрочные финансовые вложения	150	-	-
Отложенные налоговые активы	160	-	-
Долгосрочная дебиторская задолженность	170	-	-
Прочие долгосрочные активы	180	-	-
ИТОГО по разделу I	190	8 600	-
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Запасы	210	13 400	-
в том числе:			
материалы	211	4 600	-
животные на выращивании и откорме	212	-	-
незавершенное производство	213	-	-
готовая продукция и товары	214	8 800	-
товары отгруженные	215	-	-
прочие запасы	216	-	-
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	220	-	-
Расходы будущих периодов	230	-	-
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	240	-	-
Краткосрочная дебиторская задолженность	250	200	-
Краткосрочные финансовые вложения	260	-	-
Денежные средства и эквиваленты денежных средств	270	5 800	-
Прочие краткосрочные активы	280	-	-
ИТОГО по разделу II	290	19 400	-
БАЛАНС	300	28 000	-

Собственный капитал и обязательства	Код строки	На 31 декабря 20_ года	На 31 декабря 20_ года
1	2	3	4
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ			
Уставный капитал	410	8 000	-
Неоплаченная часть уставного капитала	420	-	-
Собственные акции (доли в уставном капитале)	430	-	-
Резервный капитал	440	400	-
Добавочный капитал	450	-	-
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	460	8 400	-
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода	470	-	-
Целевое финансирование	480	-	-
ИТОГО по разделу III	490	16 800	-
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Долгосрочные кредиты и займы	510	7 500	-
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам	520	-	-
Отложенные налоговые обязательства	530	-	-
Доходы будущих периодов	540	-	-
Резервы предстоящих платежей	550	-	-
Прочие долгосрочные обязательства	560	-	-
ИТОГО по разделу IV	590	7 500	-
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА			
Краткосрочные кредиты и займы	610	-	-
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств	620	-	-
Краткосрочная кредиторская задолженность	630	3 700	-
в том числе:			
поставщикам, подрядчикам, исполнителям	631	350	-
по авансам полученным	632	-	-
по налогам и сборам	633	470	-
по социальному страхованию и обеспечению	634	180	-
по оплате труда	635	2 700	-
по лизинговым платежам	636	-	-
собственнику имущества (учредителям, участникам)	637	-	-
прочим кредиторам	638	-	-
Обязательства, предназначенные для реализации	640	-	-
Доходы будущих периодов	650	-	-
Резервы предстоящих платежей	660	-	-
Прочие краткосрочные обязательства	670	-	-
ИТОГО по разделу V	690	3 700	-
БАЛАНС	700	28 000	-

Активный счёт	
Дебет	Кредит
1. Остаток на начало отчетного периода (начальное сальдо C_n) 2. Увеличение, вызванное хозяйственными операциями	3. Уменьшение, вызванное хозяйственными операциями
Обороты по дебету ($Об_d$)	Обороты по кредиту. ($Об_k$)
4. Остаток в на конец отчетного периода (конечное сальдо C_k)	

Пассивный счет	
Дебет	Кредит
3. Уменьшение, вызванное хозяйственными операциями.	1. Остаток на начало отчетного периода (начальное сальдо C_n) 2. Увеличение, вызванное хозяйственными операциями
Обороты по дебету ($Об_d$)	Обороты по кредиту ($Об_k$)
	4. Остаток на конец отчетного периода (конечное сальдо C_k)

По своему строению счёт представляет собой таблицу двухсторонней формы, левая сторона, которая называется *дебет*, правая – *кредит*.

Учёт записи на счетах начинается с указания первоначального остатка - сальдо (если он имеется). Остаток указывается в соответствующей статье бухгалтерского баланса. Затем на счётах отражаются все последующие операции, которые изменяют первоначальное состояние. На любую дату можно получить конечный остаток по счётам. Остаток на начало отчётного периода называют *начальным сальдо*, остаток на конец отчётного периода *конечным сальдо*. Записи, выполненные по дебету счёта, называются оборотами по дебету; записи, выполненные по кредиту, называются соответственно оборотами по кредиту.

Конечное сальдо активного счёта определяется по формуле (1.1):

$$C^A_K = C_H + O\mathbf{B}_D - O\mathbf{B}_K \quad (1.1)$$

Конечное сальдо пассивного счёта определяется по формуле (1.2):

$$C^П_K = C_H + O\mathbf{B}_K - O\mathbf{B}_D \quad (1.2)$$

Пример. На 1 октября на складе организации находились материалы на сумму 2000 руб.

В течение месяца произведены хозяйственные операции (таблица 1.1.5).

Таблица 1.1.5 – Хозяйственные операции

№ п/п	Дата	Содержание операции	Сумма
1	5.10	На склад организации поступают материалы от поставщика	3000
2	25.10	На склад организации поступает материалы от подотчетного лица	1000
3	17.10	Со склада отпущены материалы в производство	2500
4	28.10	Со склада отпущены материалы для реализации покупателю	500

Счёт 10 “Материалы” можно представить следующим образом (таблица 1.1.6).

Таблица 1.1.6 - 10 «Материалы»

Д			К		
№ операции	Дата	Сумма, руб.	№ операции	Дата	Сумма, руб.
Сальдо	1.10	2000			
1	5.10	3000	3	17.10	2500
2	25.10	1000	4	28.10	500
Обороты по дебету		4000	Обороты по кредиту		3000
Сальдо		3000			

Сальдо конечное по счету 10 «Материалы» определяется следующим образом:

$$\text{Сак} = 2000 + (3000 + 1000) - (2500 + 500) = 3000 \text{ руб.}$$

Пример. На 1 апреля задолженность по краткосрочному кредиту составляет 1500 руб.

В течение месяца произведены хозяйственные операции (таблица 1.1.7).

Таблица 1.1.7 - Хозяйственные операции

№ п/п	Дата	Содержание операции	Сумма, Руб.
1	5.04	Получен краткосрочный кредит банка для приобретения основных средств	1000
2	8.04	Получен краткосрочный кредит банка для покупки сырья и материалов	2000
3	15.04	Возвращён краткосрочный кредит банка	500

Счёт 66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам» можно представить следующим образом (таблица 1.1.8)

Таблица 1.1.8 - 66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам»

Д			К		
№ Операции	Дата	Сумма, руб.	№ операции	Дата	Сумма, руб.
			Сальдо	1.04	1500
3	15.04	500	1	5.04	1000
			2	8.04	2000
Обороты по дебету		500	Обороты по кредиту		3000
			Сальдо		4000

Сальдо конечное по счету 66 «Расчёты по краткосрочным кредитам и займам» определяется следующим образом:

$$\text{Спк} = 1500 + (1000+2000) - 500 = 4000 \text{ руб.}$$

В бухгалтерском учете используется группа активно-пассивных счетов, которые могут иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо на конкретный момент времени в зависимости от произведенной операции.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо либо по дебету, либо по кредиту или иметь одновременно сальдо и по дебету и по кредиту. К счету с односторонним сальдо относится активно-пассивный счет 99 «Прибыли и убытки». По дебету счета отражаются убытки, по кредиту – прибыль. Сальдо, как разница между суммами оборотов, может быть дебетовым, конечный финансовый результат – убыток или кредитовым, конечный финансовый результат – прибыль.

1.1.8 Метод двойной записи

Хозяйственные операции вызывают изменение в средствах и их источниках, т.е. Каждая операция носит двойственный характер.

Двойная запись представляет собой элемент метода бухгалтерского учета, обеспечивающий двойственность отражения каждой хозяйственной операции по дебету и кредиту экономически

связанных счетов.

Отражение операции по тому или иному счету определяется экономическим смыслом операции в зависимости от того, какие изменения происходят со средствами и их источниками. *Суть метода двойной записи* заключается в том, что каждая хозяйственная операция отражается дважды на счетах по дебету одного счета и кредиту другого счета.

При отражении операций на счетах бухгалтерского учета методом двойной записи необходимо установить:

- ◆ Какие средства или какие источники средств участвуют в данной операции;
- ◆ Что происходит с учитываемыми объектами бухгалтерского учета в результате хозяйственной операции;
- ◆ На каких счетах учитываются средства или источники, участвующие в хозяйственной операции;
- ◆ Какими являются корреспондирующие счета по отношению к балансу (активные, пассивные, активно-пассивные);

Как изменились счета в результате данной хозяйственной операции.

Пример. В текущем периоде в организации произведены следующие хозяйственные операции (таблица 1.1.9)

Таблица 1.1.9 - Хозяйственные операции

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	С расчетного счета в кассу получены деньги для выдачи подотчетному лицу	3000
2	Удержан подоходный налог из заработной платы	5000
3	На склад организации поступили материалы от поставщика	2000
4	С расчетного счета перечислена задолженность в бюджет по налогам и сборам	7000

Для отражения хозяйственных операций необходимо открыть соответствующие счета.

Операция 1.

50 «Касса»		51 «Расчетные счета»	
Д	К	Д	К
Сн -		Сн -	
1) 3000			1) 3000

В результате первой операции денежных средств в кассе стало больше. На расчетных счетах денежные средства уменьшились. Счет 50 «Касса» - активный – увеличение денежных средств активного счета отражается по дебету. Счет 51 «Расчетные счета» - активный – уменьшение денежных средств активного счета отражается по кредиту.

Операция 2.

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		68 «Расчеты по налогам и сборам»	
Д	К	Д	К
	Сн -		Сн -
2) 5000			2) 5000

В результате второй операции сумма заработной платы к выплате уменьшается на величину подоходного налога. Задолженность по уплате подоходного налога перед бюджетом увеличивается. Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - пассивный – уменьшение денежных средств пассивного счета отражается по дебету. Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» - пассивный – увеличение денежных средств пассивного счета отражается по кредиту.

Операция 3.

10 «Материалы»		60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Д	К	Д	К
Сн -			Сн -
3) 2000			3) 2000

В результате третьей операции сумма материалов на складе увеличилась. Задолженность денежных средств поставщику увеличивается. Счет 10 «Материалы» - активный – увеличение денежных средств активного счета отражается по дебету. Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - пассивный – увеличение денежных средств пассивного счета отражается по кредиту.

Операция 4.

51 «Расчетные счета»		68 «Расчеты по налогам и сборам»	
Д	К	Д	К
Сн -			Сн -
	4) 7000	4) 7000	

В результате четвертой операции денежных средств на расчетных счетах стало меньше. Задолженность денежных средств перед бюджетом уменьшается. Счет 51 «Расчетные счета» - активный – уменьшение денежных средств активного счета отражается по кредиту. Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» - пассивный – уменьшение денежных средств пассивного счета отражается по дебету.

Двойная запись предусматривается, не зависимо от того, какие счета взаимодействуют между собой. Метод двойной записи позволяет контролировать, откуда денежные средства поступают на счёт, и куда они расходуются. Метод двойной записи позволяет сохранить равенства баланса.

Счета, связанные между собой одной и той же хозяйственной операцией, выраженные одной суммой, называются **корреспондирующими счетами**. Отраженные суммы хозяйственной на счетах бухгалтерского учёта называется **бухгалтерской проводкой**. Бухгалтерские проводки могут быть простыми и сложными. При простой бухгалтерской проводке взаимодействуют только два счёта. При сложной бухгалтерской проводке дебет одного счета может быть связан с кредитами нескольких счетов или кредит одного счета – с дебетом нескольких счетов. По дебету и кредиту разных счетов суммы должны быть равны.

1.1.9 Хозяйственные операции и их влияние на статьи бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс отражает состояние хозяйственных средств и их источников на определённую дату (на первое число месяца, года). Однако в процессе хозяйственной деятельности средства организации находятся в непрерывном кругообороте и претерпевают те или иные изменения: расходуются средства, приобретаются материалы, на производственные цели, изготовленная продукция реализуется. Вместе с тем происходят изменения в структуре источников образования и хозяйственных средствах.

Все хозяйственные операции фиксируются на счетах бухгалтерского учета, на основании учетных данных счетов по состоянию на первое число месяца составляется бухгалтерский баланс.

Таким образом, бухгалтерский баланс связан со счетами бухгалтерского учета. При этом каждая хозяйственная операция, отражаемая на счетах, вносит определённые изменения в баланс. То есть существует неразрывная связь баланса с текущим учетом хозяйственных операций.

Все хозяйственные операции по признаку их влияния на баланс относятся к четырём типам:

Пример. В организации по данным баланса на счетах бухгалтерского учета имеются остатки средств и источники (таблица 1.1.10)

Таблица 1.1.10 – Остатки средств и источники

Активы	Сумма, руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, руб.
I Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7500	Уставный капитал	4000
Нематериальные активы	2020	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1000
II Краткосрочные активы		Долгосрочные обязательства	
Запасы В том числе материалы	200 200	Долгосрочные кредиты и займы	1800
Денежные средства и их эквиваленты: Касса	810 10	Краткосрочные обязательства	
Расчетные счета	800	Краткосрочная кредиторская задолженность:	
		В том числе: Поставщикам, подрядчикам, исполнителям	400
		по налогам и сборам	100
		по социальному страхованию и обеспечению	1230
		по оплате труда	2000
Баланс	10530	Баланс	10530

Первый тип хозяйственных операций

Операция 1. С расчетного счёта в кассу поступили денежные средства на хозяйственные расходы 100 руб.

По данным баланса открывается счет 50 “Касса” и 51 “Расчётные счёта”, указывается начальное сальдо и отражается хозяйственная операция.

51 «расчетные счета»

Д	К
Сн. 800	
	1) 100
Об. -	Об. 100
Ск. 700	

50 «касса»

Д	К
Сн. 10	
1) 100	
Об. 100	Об. -
Ск. 110	

При отражении операции используются два активных счёта. Счёт 50 «Касса» – активный - увеличение денежных средств по счету «Касса» отражается по дебету. Счет 51 «Расчётные счета» – активный – уменьшение денежных средств по счету 51 «Расчётные счета» отражается по кредиту. В результате выполнения операции первого типа изменения произошли в активах баланса. Итог баланса не меняется, балансовое равенство сохраняется.

Баланс имеет следующий вид (таблица 1.1.11).

Таблица 1.1.11 – Бухгалтерский баланс после первой операции

Активы	Сумма, руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, руб.
I. Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7500	Уставный капитал	4000
Нематериальные активы	2020	Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)	1000
II. Краткосрочные активы		Долгосрочные обязательства	
Запасы В том числе Материалы	200 200	Долгосрочные кредиты и займы	1800
Денежные средства и их эквиваленты: касса	810 110	Краткосрочные обязательства	
Расчетные счета	700	Краткосрочная кредиторская задолженность:	

		В том числе: Поставщикам, подрядчикам, исполнителям	400
		По налогам и сборам	100
		По социальному страхованию и обеспечению	1230
		По оплате труда	2000
Баланс	10530	Баланс	10530

Второй тип хозяйственных операций

Операция 2. Удержан подоходный налог из заработной платы работников организации 260 руб.

По данным баланса открывается счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и счёт 68 «Расчёты по налогам и сборам», указывается начальное сальдо и отражается хозяйственная операция.

70 «Расчёты с персоналом
по оплате труда»

Д	К
	Сн.2000
2)260	
Об. 260	Об. -
	Ск. 1740

68 «Расчёты по налогом и
сборам»

Д	К
	Сн. 100
	2) 260
Об. -	Об. 260
	Ск. 360

При отражении операции используются два пассивных счёта. Счёт 68 «Расчёты по налогам и сборам» пассивный – увеличивается задолженность по уплате налогов перед бюджетом, счёт 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» – пассивный - уменьшается сумма заработной платы к выплате на величину подоходного налога. В результате выполнения операции второго типа изменения произошли в собственном капитале и обязательствах (пассиве) баланса. Итог баланса не меняется, балансовое равенство сохраняется.

баланс имеет следующий вид: (таблица 1.1.12).

Таблица 1.1.12 – Бухгалтерский баланс после второй операции

Активы	Сумма, руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, руб.
I. Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7500	Уставный капитал	4000
Нематериальные активы	2020	Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)	1000
II. Краткосрочные активы		Долгосрочные обязательства	
Запасы В том числе Материалы	200 200	Долгосрочные кредиты и займы	1800
Денежные средства и их эквиваленты: касса	810 110	Краткосрочные обязательства	
Расчетные счета	700	Краткосрочная кредиторская задолженность:	
		В том числе: Поставщикам, подрядчикам , исполнителям	400
		По налогам и сборам	360
		По социальному страхованию и обеспечению	1230
		По оплате труда	1740
Баланс	10530	Баланс	10530

Третий тип хозяйственных операций

Операция 3. На склад организации поступили материалы от поставщика на сумму 300 руб. (оплата не производилась).

По данным баланса открывается счёт 10 «Материалы» и счёт 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками», то есть указывается начальное сальдо и отражаются хозяйственные операции на счетах.

10 «Материалы»

Д	К
Сн.200	
3) 300	
Об. 300	Об. -
Ск. 500	

60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками»

Д	К
	Сн. 400
	3) 300
Об. -	Об. 300
	Ск. 700

При отражении операции используются два счёта, 10 «Материалы» – активный, 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» – пассивный. Счёт 10 «Материалы» - увеличивается сумма материалов на складе, счёт 60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» – увеличивается задолженность поставщику, т.к. оплата не производилась в результате выполнения операции третьего типа изменения произошли в активе и собственном капитале и обязательствах (пассиве) баланса. Итог баланса увеличивается, балансовое равенство сохраняется.

Баланс имеет следующий вид (таблица 1.1.13).

Таблица 1.1.13 - Бухгалтерский баланс после третьей операции

Активы	Сумма, руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, руб.
I. Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7500	Уставный капитал	4000
Нематериальные активы	2020	Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)	1000
I. Краткосрочные активы		Долгосрочные обязательства	
Запасы В том числе Материалы	500 500	Долгосрочные кредиты и займы	1800
Денежные средства и их эквиваленты: касса	810 110	Краткосрочные обязательства	
Расчетные счета	700	Краткосрочная кредиторская	

		задолженность:	
		В том числе: Поставщикам, подрядчикам исполнителям	700
		По налогам и сборам	360
		По социальному страхованию и обеспечению	1230
		По оплате труда	1740
Баланс	10830	Баланс	10830

Четвёртый тип хозяйственных операций

Операция 4. С расчётного счёта перечислены денежные средства в счет уплаты задолженности по налогам и сборам 200 руб.

По данным баланса открывается счёт 51 «Расчётные счёта» и счёт 68 «Расчёты по налогам и сбора», указывается начальное сальдо по счетам и отражается хозяйственная операция.

51 «Расчетные счета»

Д	К
Сн. 700	
	1) 200
Об. -	Об. 200
Ск. 500	

68 «Расчёты по налогам и сборам»

Д	К
	Сн.360
1) 200	
Об. 200	Об. -
	Ск. 160

При отражении операции используются два счёта. 51 «Расчётные счёта» - активный и счёт 68 «Расчёты по налогам и сбора» – пассивный. Счёт 51 «Расчётные счёта» - уменьшаются денежные средства, счёт 68 «Расчёты по налогам и сборам» – уменьшается задолженность по налогам перед бюджетом. В результате выполнения операции четвертого типа изменения произошли в активе и собственном капитале и обязательствах (пассиве) баланса. Итог баланса уменьшается, балансовое равенство сохраняется.

Баланс имеет следующий вид (таблица 1.1.14):

Таблица 1.1.14 - Бухгалтерский баланс после четвёртой операции

Активы	Сумма, руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, руб.
I. Долгосрочные активы		Собственный капитал	
Основные средства	7500	Уставный капитал	4000
Нематериальные активы	2020	Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)	1000
II. Краткосрочные активы		Долгосрочные обязательства	
Запасы В том числе Материалы	500	Долгосрочные кредиты и займы	1800
Денежные средства и их эквиваленты: касса	110	Краткосрочные обязательства	
Расчетные счета	500	Краткосрочная кредиторская задолженность	
		В том числе: Поставщикам, подрядчикам, исполнителям	700
		По налогам и сборам	160
		По социальному страхованию и обеспечению	1230
		По оплате труда	1740
Баланс	10830	Баланс	10830

Четыре типа изменений в балансе можно представить следующим образом (таблица 1.1.15).

Таблица 1.1.15 – Типы хозяйственных операций

Активы		Пассив	
1. Активы	+		
активы	-		
2.		Пассив	+
		Пассив	-
3. Активы	+	Пассив	+
активы	-	Пассив	-

Четыре типа хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учёта отражаются следующим образом (рисунок 1.1.11)

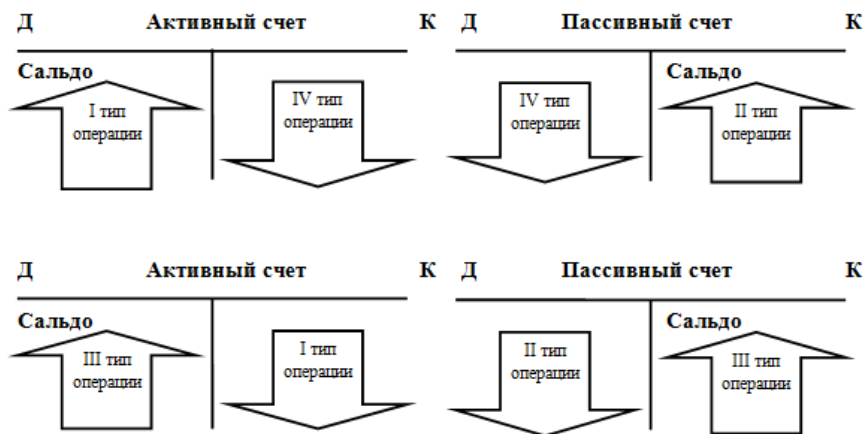


Рисунок 1.1.11 – Четыре типа хозяйственных операций

1.1.10 Синтетические и аналитические бухгалтерские счета

С точки зрения объёма информации, учитываемой на счетах, счета подразделяются на **синтетические и аналитические**.

Синтетическими называют такие счета, на которых учитываются экономически однородные группы средств и их источников в сводных и обобщённых показателях.

Например, синтетический счёт 43 “Готовая продукция”. По данным указанного счёта можно определить движение готовой продукции лишь в общей сумме в денежном выражении, но нельзя судить о движении готовой продукции по отдельным её видам. Нельзя также установить движение готовой продукции в количественном выражении. Таких сведений счёт 43 “Готовая продукция” не может дать потому, что он относится к синтетическим счетам, которые отражают хозяйственные операции лишь в сводных денежных показателях.

Синтетический учет - обобщенное отражение активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации на синтетических счетах бухгалтерского учета.

Аналитическими называются такие счета, которые детализируют содержание синтетических счетов. Они отражают отдельные виды средств, их источников и хозяйственных процессов. В аналитических счетах применяются не только денежные, но и натуральные измерители.

Аналитический учет - детализированное отражение активов, собственного капитала и обязательств, доходов, расходов организации на аналитических счетах бухгалтерского учета.

Синтетические и аналитические счета связаны между собой группой, которая называется “субсчета”. Например, по синтетическом счёту 10 “Материалы” учитываются производственные запасы организации образования в обобщенном виде. Этот счёт имеет следующие субсчета:

1. Сырье и материалы
2. Покупные полуфабрикаты и Комплектующие изделия
3. Топливо
4. Тара и тарные материалы
5. Запасные части
6. Прочие материалы
7. Материалы, переданные в Переработку на сторону
8. Временные сооружения
9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты
10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе
11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
12. Лом и отходы, содержащие драгоценные металлы

В разрезе каждого из субсчетов ведётся аналитический учёт, например, по группе топлива учёт ведётся по каждому виду топлива, с указанием марки, вида, количества, цены за единицу и других показателей.

Взаимосвязь синтетического и аналитических счетов счета 10 «Материалы» представлена на рис. 1.1.12.



Рисунок 1.1.12 – Взаимосвязь синтетического и аналитических счетов счета 10 «Материалы»

Синтетические счета называются счетами первого порядка, а субсчета - счетами второго порядка. Субсчета показывают, в какой последовательности (группировке) нужно открывать счета аналитического учета (третьего порядка), и занимают промежуточное положение между ними и синтетическими счетами.

Отдельные синтетические счета не имеют субсчетов и непосредственно конкретизируются аналитическими счетами, например, счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами», счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. Например, по синтетическому счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» обобщается информация о всех видах расчетов с подотчетными лицами организации. Аналитический учет ведется по каждому подотчетному лицу.

Субсчета можно рассматривать в качестве укрупненных позиций аналитического учета активов, капитала и обязательств, оцененных только в денежном измерении, но не имеющих самостоятельной

корреспонденции с другими счетами. Эта корреспонденция отражается через соответствующие синтетические счета

Пример. Остаток на начало месяца по синтетическому счёту 10 “Материалы”. Составляет 2000 руб. В течении месяца произведены следующие хозяйственные операции (таблица 1.1.16).

Таблица 1.1.16 – Хозяйственные операции

Дата	Документ	Содержание операции	Единица измерения	Количество	Сумма руб.
5.10.	Накладная	Оприходованы материалы от поставщика в т. Ч.:			3000
		Металл	Кг	15	1500
		Фанера	Лист	20	1000
		Краска	Банка	25	500
17.10.	Накладная	Оприходованы материалы от поставщика в т. Ч.:			2000
		Металл	Кг	10	1000
		Фанера	Лист	12	6000
		Краска	Банка	20	4000
25.10.	Накладная	Отпущены материалы в производство в т. Ч.:			2500
		Металл	Кг	12	1200
		Фанера	Лист	16	800
		Краска	Банка	25	500

Синтетический счёт 10 “Материалы” в обобщённом виде можно представить (таблица 1.1.17)

Таблица 1.1.17 – Счёт № 10 «Материалы»

	Сумма, руб.	
	Дебет	Кредит
Остаток на 1.10	2000	
Операция 1	3000	
Операция 2	2000	
Операция 3		2500
Оборот за месяц	5000	2500
Остаток на 1.11	4500	

Расшифровка остатков материалов на складе на 1.10.20 г.
(таблица 1.1.18)

Таблица 1.1.18 – Расшифровка остатков материалов на складе на 1.10.20 г.

№ п/п	Наименование материала	Единица измерения	Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.
1.	Металл	Кг	10	100	1000
2.	Фанера	Лист	12	50	600
3.	Краска	Банка	20	20	400
	Итого				2000

К синтетическому счёту 10 «Материалы» открываются аналитические счета количественно-суммовой формы, что означает учёт ведётся в натуральных и денежных показателях. (таблица 1.19-1.1.22)

Таблица 1.1.19 - Счёт 10-1.1 «Металл» (единица измерения: кг, цена за ед. 100 руб.)

№ операции Дата	Содержание операции	Приход		Расход		Остаток	
		Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.
Сальдо на 01.10.						10	1000
1) 5.10	Оприходован металл от поставщика	15	1500			25	2500
2) 17.10	Оприходован металл от поставщика	10	1000			35	3500
3) 25.10	Отпущен металл в производство			12	1200	23	2300
Оборот за месяц		25	2500	12	1200	х	х
Сальдо на 01.11.						23	2300

Таблица 1.1.20 – Счёт 10-1.2 “Фанера” (единица измерения: лист, цена за ед. 50 руб.)

№ операции Дата	Содержание операции	Приход		Расход		Остаток	
		Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.
Сальдо на 01.10.						12	600
1) 5.10	Оприходована фанера от поставщика	20	1000			32	1600
2) 17.10	Оприходована фанера от поставщика	12	600			44	2200
3) 25.10	Отпущена фанера в производство			16	800	28	1400
Оборот за месяц		32	1600	16	800	х	х
Сальдо на 01.11.						28	1400

Таблица 1.1.21 - Счёт 10-1.3 “Краска” (единица измерения: банка, цена за ед. 20 руб.)

№ операции Дата	Содержание операции	Приход		Расход		Остаток	
		Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.
Сальдо на 01.10.						20	400
1) 5.10	Оприходована краска от поставщика	25	500			45	900
2) 17.10	Оприходована краска от поставщика	20	400			65	1300
3) 25.10	Отпущена краска в производство			25	500	40	800
Оборот за месяц		45	900	25	500	х	х
Сальдо на 01.11.						40	800

Таблица 1.1.22 - Оборотная ведомость по аналитическим счетам-счёт 10 “Материалы”

Наименование аналитических счетов	Остаток на 01.10		Оборот за месяц				Остаток на 01.11	
	Кол-во	Сумма, руб.	Приход		Расход		Кол-во	Сумма, руб.
			Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.		
1. Металл, кг.	10	1000	25	2500	12	1200	23	2300
2. Фанера, лист	12	600	32	1600	16	800	28	1400
3. Краска, банка	20	400	45	900	25	500	40	800
Итого:	х	2000	х	5000	х	2500	х	4500

Каждая строка в оборотной ведомости по аналитическим счетам – это строка соответствующего аналитического счёта. Итоговая строка оборотной ведомости соответствует начальному салдо по синтетическому счёту 10 “Материалы” и составляет 2000 руб.

Строка “Итого” графы “Приход” оборотной ведомости – 5000 руб. Представляет собой обороты дебета синтетического счёта 10 “Материалы”, строка “Итого” графы “Расход” оборотной ведомости 2500 руб. – обороты по кредиту синтетического счёта 10 “Материалы”. Графа “Остаток на начало следующего месяца” по оборотной ведомости, 4500 руб. – это конечное салдо по синтетическому счёту 10 “Материалы”.

Таким образом, каждая группа аналитических счетов объединяется определённым синтетическим счётом и, наоборот, аналитические счета ведутся в разрезе синтетического счёта.

Взаимосвязь синтетического и аналитического счетов можно представить следующими равенствами (рисунок 1.1.13)

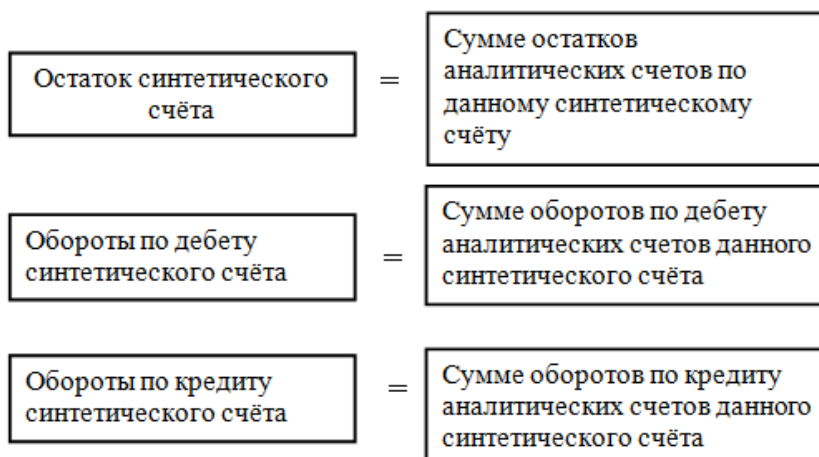


Рисунок 1.1.13 – Взаимосвязь синтетического и аналитического счетов

1.1.11 Оборотная ведомость

На счетах бухгалтерского учёта в конце каждого месяца фиксируются обобщённые данные по отдельным видам хозяйственных средств, их источникам, по отдельным хозяйственным процессам. Такая учётная информация необходима для составления отчётности, контроля за выполнением плановых заданий и оперативного управления хозяйственной деятельностью организации. Данные текущего учёта, отражаемые на счетах бухгалтерского учёта, должны быть достоверными.

В целях контроля за полнотой и правильностью записей на счетах бухгалтерского учета составляются оборотные ведомости. Они используются для обобщения данных текущего учёта, получения информации о всех средствах организации или отдельных их группах. Оборотные ведомости составляются в виде таблиц отдельно по счетам синтетического и аналитического учёта.

Пример. Согласно данным баланса на 1.01.20__г. На счетах бухгалтерского учета имеются следующие остатки хозяйственных средств и источников (таблица 1.1.23)

Таблица 1.1.23 – Бухгалтерский баланс

Активы	Сумма, руб.	Собственный капитал и обязательства	Сумма, руб.
I. Долгосрочные активы		Собственный капитал	
		Уставный капитал	4000
		Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)	1000
II. Краткосрочные активы		Долгосрочные обязательства	
Запасы	2000		
В том числе: материалы	2000		
Денежные средства и их эквиваленты:	8100	Краткосрочные обязательства	
Касса	100		
Расчетные счета	8000	Краткосрочная кредиторская задолженность:	
		В том числе:	
		Поставщикам, подрядчикам, исполнителям	2000
		по налогам и сборам	100
		по оплате труда	3000
Баланс	10100	Баланс	10100

В течение месяца в соответствии с документом «Журнал регистрации хозяйственных операций» выполнены следующие хозяйственные операции (таблица 1.1.24)

Таблица 2.23 - «Журнал регистрации хозяйственных операций»

№ п/п	Содержание операций	Сумма, Руб.	Корреспондирующие счета	
			Дебет	Кредит
1.	С расчётных счётов в кассу поступили денежные средства на хозяйственные расходы	100	50	51
2.	Удержан подоходный налог из заработной платы	300	70	68
3.	Поступили материалы от поставщика, (оплата не производилась)	3000	10	60
4.	С расчётных счётов перечислена задолженность по налогам и сборам	400	68	51
Итого:		3800		

Порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учёта следующий:

- Необходимо открыть счета бухгалтерского учёта;
- Согласно данным начального баланса указать начальные остатки хозяйственных средств и источников;
- Отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учёта;
- Подсчитать обороты по дебету и кредиту;
- Определить конечные остатки хозяйственных средств и источников;
- Составить оборотную ведомость.

10 «Материалы»			
Д		К	
<u>Сн</u> 2000			
3) 3000			
Об. 3000	Об. -		
<u>Ск.</u> 5000			

51 «Расчётные счета»			
Д		К	
<u>Сн</u> 8000			
		1) 100	
		4) 400	
Об. -	Об. 500		
<u>Ск.</u> 7500			

50 «Касса»			
Д		К	
<u>Сн</u> 100			
1) 100			
Об. 100	Об. -		
<u>Ск.</u> 200			

80 «Уставный капитал»			
Д		К	
	<u>Сн</u> 4000		
Об.	Об. -		
	<u>Ск.</u> 4000		

60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»			
Д		К	
	<u>Сн</u> 2000		
	3) 3000		
Об. -	Об. 3000		
	<u>Ск.</u> 5000		

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»			
Д		К	
	<u>Сн</u> 3000		
2) 300			
Об. 300	Об. -		
	<u>Ск.</u> 2700		

68 «Расчеты по налогам и сборам»			
Д		К	
	<u>Сн.</u> 100		
4) 400	2) 300		
Об. 400	Об. 300		
	<u>Ск.</u> 0		

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»			
Д		К	
	<u>Сн.</u> 1000		
Об. -	Об. -		
	<u>Ск.</u> 1000		

На основании выполненных хозяйственных операций составляется оборотная ведомость (таблица 1.1.25)

Таблица 1.1.25 – Оборотная ведомость

№ счёта	Название счёта	Сальдо на 1.01		Обороты за январь		Сальдо на 1.02	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
10	Материалы	2000	-	3000	-	5000	-
50	Касса	100	-	100	-	200	-
51	Расчётные счёта	8000	-	-	500	7500	-
60	Расчёты с поставщиками и подрядчиками	-	2000	-	3000	-	5000
68	Расчёты по налогам и сборам	-	100	400	300	-	-
70	Расчёты с персоналом по оплате труда	-	3000	300	-	-	2700
80	Уставный капитал	-	4000	-	-	-	4000
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	-	1000	-	-	-	1000
	Итого:	10100	10100	3800	3800	12700	12700

Проверка учётных записей ведётся по итогам оборотной ведомости. При этом должны быть сохранены следующие равенства оборотной ведомости:

➤ Итоги остатков по счетам на начало месяца по дебету и кредиту равны, так как для открытия счетов используется начальный баланс, в котором итог активов равен итогу собственного капитала и обязательств (пассива):

Активы (дебет) 10100 = собственный капитал и обязательства (пассив) (кредит) 10100

➤ Итоги оборотов по счетам за месяц по дебету и кредиту равны, так как каждая сумма отражается на счетах дважды, по дебету одного счёта и кредиту другого (двойная запись):

Активы (дебет) 3800 = собственный капитал и обязательства (пассив) (кредит) 3800.

Эти суммы должны также совпадать с итогом журнала регистрации хозяйственных операций. Если этого совпадения нет, значит, какая-то операция пропущена или допущена ошибка.

➤ Итоги остатков по счетам на конец месяца по дебету и кредиту равны, так как получены на основе остатков начального баланса и оборотов по счетам. Они используются для составления баланса.

Итог активов равен итогу собственного капитала и обязательств (пассива):

Активы (дебет) 12700 = собственный капитал и обязательства (пассив) (кредит)12700.

Эти три равенства оборотной ведомости имеют большое контрольное значение. Нарушение любого из этих равенств свидетельствует о наличии ошибки.

С помощью оборотной ведомости могут быть выявлены следующие ошибки: записи по дебету и кредиту счетов произведены не в одинаковой сумме; учтённая по дебету сумма не записана по кредиту счёта или наоборот; допущена ошибка в подсчёте оборотной ведомости.

Однако не все ошибки могут быть выявлены с помощью оборотной ведомости, в частности сумма операции ошибочно дважды записана по дебету и по кредиту счетов соответственно экономическому содержанию операции; сумма операции вовсе не записана ни по дебету, ни по кредиту соответствующих счетов.

Эти ошибки не нарушают равенства итогов оборотной ведомости. Для выявления таких ошибок следует привлекать итоги журналов хронологической записи.

Встречаются следующие ошибки на счетах текущего учёта: сумма операции записана в одинаковой сумме и, по дебету и по кредиту счета, но счет соответствует экономическому содержанию. Эти ошибки не могут быть выявлены с помощью оборотной ведомости и сравнения её оборотов с итогами хронологической записи. Такого рода ошибки выявляются путём сверки оборотов каждого синтетического счёта с итогом сумм, учитываемых на аналитических счетах данного синтетического счёта.

Оборотная ведомость, содержащая все счета, может быть использована для составления баланса. Начальные остатки – это статьи начального баланса, конечные остатки – это статьи конечного баланса. Такую оборотную ведомость называют *оборотным балансом*.

1.1.12 Классификация счетов бухгалтерского учета

Для правильного отражения на счетах бухгалтерского учета разнообразных и многочисленных хозяйственных операций, совершаемых организацией в процессе хозяйственной деятельности, необходима классификация счетов.

Классификация счетов - это научно обоснованная группировка счетов, т.е. Разделение счетов на группы и подгруппы по каким-либо однородным признакам, что позволяет обеспечить единообразие в отражении хозяйственных операций, сопоставимость и соизмеримость соответствующих показателей. Счета бухгалтерского учета классифицируются по двум главным признакам:

- *Экономическое содержание счета;*
- *Назначение и структура счета.*

Экономическое содержание счета определяется содержанием объекта, который учитывается. Например, экономическим содержанием счета 50 «Касса» являются наличные деньги, хранящиеся в кассе предприятия, а экономическим содержанием счета 80 «уставный капитал» является размер собственных средств предприятия, выделенных учредителями и закрепленных за ними.

Экономическое содержание счета определяет его структуру и назначение (рис. 13).

Под структурой счета следует понимать порядок записей хозяйственных операций по дебету и кредиту счета.

На основе классификации разрабатывается план счетов бухгалтерского учета.

Основные счета предназначены для учета наличия и движения хозяйственных средств организации, источников их образования.

- **Инвентарные (материальные) счета** предназначены для учета наличия и движения основных средств, товарно-материальных ценностей и контроля за их сохранностью.

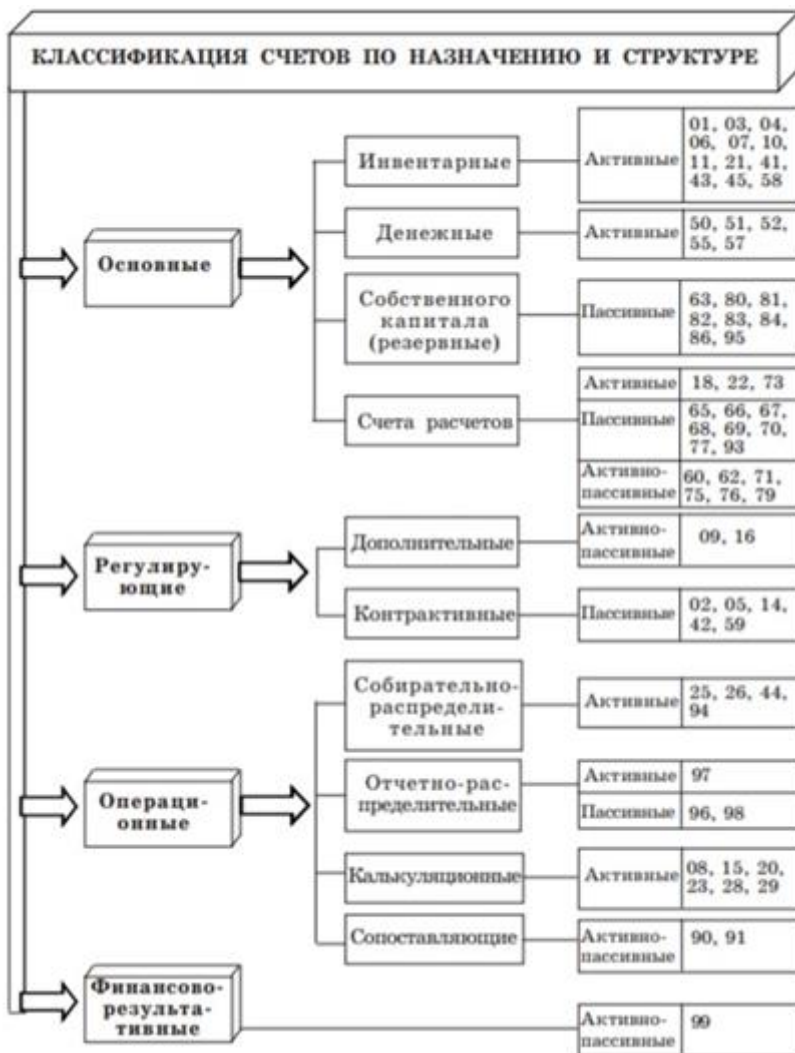


Рисунок 1.1.14 – Классификация счетов по назначению и структуре

Все инвентарные счета по отношению к балансу - активные. По дебету этих счетов отражается поступление (приход, увеличение)

хозяйственных средств, а по кредиту - выбытие (расход, уменьшение). Остатки могут быть только по дебету.

Хозяйственные операции на инвентарных счетах учитываются в денежных и натуральных измерителях.

- **Денежные счета** предназначены для учета денежных средств организации, их приходу и расходу. Все счета - активные. По дебету их отражается поступление денежных средств на определенную дату, по кредиту - расход, перечисление. Остатки бывают только дебетовые.

- **Собственного капитала (резервные счета)** предназначены для учета различных фондов организации, резервов и целевого назначения. Счета этой группы пассивные. По кредиту отражается образование фондов, а по дебету - использование средств фондов по целевому назначению. Остатки могут быть только по кредиту.

- **Счета расчетов** предназначены для расчетов данной организации с другими организациями и отдельными лицами, т.е. Учитывается дебиторская и кредиторская задолженность. Счета расчетов бывают: активные, пассивные и активно-пассивные.

На активных счетах расчетов учитывается дебиторская задолженность. По дебету активных счетов расчетов отражается увеличение дебиторской задолженности, а по кредиту — ее погашение.

На пассивных счетах расчетов учитывается кредиторская задолженность. По кредиту пассивных счетов расчетов отражается возникновение кредиторской задолженности, а по дебету - ее уменьшение.

Аналитический учет по счетам расчетов ведется в разрезе отдельных юридических и физических лиц.

На активно-пассивных счетах учитываются одновременно дебиторская и кредиторская задолженности. Счет может иметь два остатка: по дебету (дебиторская задолженность), по кредиту (кредиторская задолженность). Такой вид остатков называется развернутым.

Счета расчетов составляют большую группу счетов.

Регулирующие счета предназначены для выполнения функций уточнения, регулирования оценки хозяйственных средств и их источников. Они не имеют самостоятельного значения и ведутся в

дополнение к основным счетам. Регулирующие счета подразделяются на дополнительные и контрактивные.

- **Дополнительные счета** - это счета, при помощи которых действительная стоимость объекта определяется путем сложения (суммирования) сумм основного и регулирующего счетов. Примером такого счета является счет 16 «Отклонение стоимости материалов». Путем прибавления или вычитания сумм, накопленных на счете 16, к стоимости приобретенных материалов, сырья определяется фактическая себестоимость заготовленных ценностей, учтенных на счете 15.

- **Контрактивные счета** являются пассивными и уточняют сумму активного счета. Например, счет 02 «Амортизация основных средств». На нем отражается сумма износа основных средств в процессе их эксплуатации, а сами основные средства учитываются на активном счете 01 «Основные средства» в оценке по первоначальной стоимости. Путем вычитания суммы износа из первоначальной стоимости определяется остаточная, т.е. Фактическая стоимость основных средств. Счет 02 - пассивный. Такие регулирующие счета называются контрактивными.

Схема контрактивного счета

Счет 01 «Основные средства»		Счет 02 «Амортизация основных средств»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо на 1 сентября 100 000 тыс. руб. (первоначальная стоимость)			Сальдо на 1 сентября 25 000 тыс. руб. (сумма амортизации)

Остаточная стоимость основных средств = 100 000 - 25000 = 75000 тыс. руб.

Операционные счета предназначены для учета хозяйственных процессов и фиксирования в бухгалтерском учете их результатов. Поскольку хозяйственные процессы (снабжение, производство, реализация) состоят из совокупности различных хозяйственных

операций, то счета получили название операционных. Они делятся на четыре подгруппы:

- *Собирательно-распределительные;*
- *Отчетно-распределительные;*
- *Калькуляционные;*
- *Сопоставляющие.*

- *Собирательно-распределительные счета* предназначены для сбора каких-либо однородных расходов с целью текущего контроля за ними и распределения по соответствующим объектам.

Собирательно-распределительные счета - активные. В бухгалтерском учете по дебету этих счетов в течение месяца собираются расходы в моменты их начисления или оплаты, а в конце месяца вся сумма этих расходов списывается по кредиту, как правило, на счет 20 «основное производство» и распределяется между всеми видами выпускаемой продукции для включения в ее себестоимость. Остатков по этим счетам не бывает, так как обороты по дебету и кредиту одинаковые. Эти счета закрываются ежемесячно.

- *Отчетно-распределительные счета* предназначены для равномерного распределения расходов или доходов между смежными отчетными периодами (месяцами, годами) и играют большую роль для правильного включения расходов в себестоимость продукции того периода, к которому они действительно относятся.

Отчетно-распределительные счета - активные и пассивные. Примером активного счета является счет 97 «Расходы будущих периодов». По дебету этого счета учитываются расходы, произведенные в данном периоде, но фактически относящиеся к будущим периодам. По кредиту этого счета расходы постепенно списываются при наступлении соответствующих периодов.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» имеет дебетовое сальдо, которое означает нераспределенную сумму расходов.

К пассивным отчетно-распределительным счетам относится счет 96 «Резервы предстоящих платежей». Он предназначен для обобщения информации о состоянии и движении сумм, зарезервированных в установленном порядке, в целях равномерного

включения расходов в затраты производства и издержки обращения.

- **Калькуляционные счета** предназначены для учета затрат, связанных с производством продукции, заготовлением материалов, выполнением каких-либо работ. По данным этих счетов исчисляется себестоимость продукции, заготовленного сырья и материалов, выполненных работ. В бухгалтерском учете исчисление себестоимости продукции (работ, услуг) называется калькуляцией, поэтому и счета именуется калькуляционными. К ним относятся счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства».

По дебету счета 20 «Основное производство» учитываются все фактические затраты, связанные с производством продукции, а по кредиту - фактические затраты, относящиеся к готовой (законченной) продукции, т.е. Фактическая производственная себестоимость этой продукции. Сальдо по счету на начало месяца может быть только по дебету и означает незавершенное производство.

- **Сопоставляющие счета** используются для учета хозяйственных процессов и их результатов.

По дебету и кредиту этих счетов учитывается один и тот же объект, но в разных денежных оценках. Сопоставляя эти оценки, можно определить результат какого-либо конкретного процесса. Примером сопоставляющего счета является счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности».

Финансово-результативные счета предназначены для учета финансовых результатов хозяйственной деятельности организаций. Примером является счет 99 «Прибыли и убытки». По отношению к балансу этот счет активно-пассивный. По кредиту этого счета отражается прибыль, полученная от реализации продукции, по дебету - убытки.

На счете 99 «Прибыли и убытки» определяется сальдо, которое может быть либо по дебету, либо по кредиту. Кредитовое сальдо означает прибыль, а дебетовое - убыток.

Балансовые счета отражают состояние и изменение объектов учета, принадлежащих организации по праву собственности, оперативного управления и хозяйственного ведения.

• **Забалансовые счета** - это счета, остатки которых показываются за итогом баланса. На этих счетах учитываются средства, не принадлежащие данной организации. Особенностью этих счетов является то, что по ним не ведется двойной записи. Операции по ним записываются или только по дебету при поступлении средств, или по кредиту при возврате средств. По структуре они похожи на активные счета.

Забалансовые счета предназначены для:

- учета ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в ее распоряжении (001, 005), на ответственном хранении (002), в переработке (003), принятые на комиссию (004);
- контроля отдельных хозяйственных операций (006);
- учета условных прав (007, 008);
- учета условных обязательств (009);
- учета имущества, сданного в аренду (011).

Классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию предусматривает группировку хозяйственных средств и процессов производства, а также источников их формирования по их экономической роли в производственно-финансовой деятельности субъектов хозяйствования.

Счета по экономическому содержанию делятся на активные и пассивные, так как средства и их целевое использование в процессах хозяйственной деятельности учитываются на активных счетах, а источники их формирования - на пассивных.

Для получения информации о счетах долгосрочных активов используются счета 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные активы», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке и строительные материалы», на которых отражаются их состояние и движение по балансовой стоимости. По дебету данных счетов показывается поступление средств, а по кредиту — выбытие.

Для учета продукции предназначены счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 43 «Готовая продукция». По дебету этих счетов отражается произведенная продукция или полуфабрикат в оценке по фактической себестоимости изготовления, а по кредиту - их выбытие. Производственные запасы

отражаются на счете 10 «Материалы». Наличие и движение товаров формируются на счетах 41 «Товары», 42 «Торговая наценка». Сальдо на счетах дебетовое.

Денежные средства учитываются на таких счетах, как 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Денежные средства в пути», 58 «Краткосрочные финансовые вложения», 81 «Собственные акции (доли в уставном капитале)». Остаток на указанных счетах - дебетовый, который означает наличие денежных и других средств.

Счета для учета средств в расчетах дебиторской задолженности представлены такими, как счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Счета для учета расчетов с дебиторами могут иметь только дебетовый остаток, который означает сумму непогашенной дебиторской задолженности.

Для учета процесса заготовления материальных ценностей предназначены счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» и 16 «Отклонение в стоимости материалов». По дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материалов» отражается покупная стоимость производственных запасов, сальдо на счете может быть только дебетовым.

Процесс производства отражается на таких счетах, как 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные затраты», 26 «Общехозяйственные затраты», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов». Данные счета используются для учета затрат хозяйственной деятельности. По дебету счетов собираются затраты соответствующих производств, а по кредиту - списываются по назначению. Дебетовое сальдо означает произведенные, но еще не списанные по назначению расходы.

Процесс реализации отражается на счетах 44 «Расходы на реализацию», 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности», 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету отражается фактическая себестоимость реализуемой продукции, товаров, других ценностей

и расходы по их реализации; по кредиту - списание расходов и отражение выручки за реализованные ценности. На счетах реализации выявляется результат хозяйственной деятельности.

Для учета капитальных вложений предназначен счет 08 «Вложения в долгосрочные активы». По дебету этого счета учитываются затраты по строительству зданий и приобретению основных средств и другие расходы капитальных вложений. На счете формируется фактическая себестоимость основных средств. Дебетовый остаток представляет собой сумму незавершенных капитальных вложений.

К счетам собственного капитала относятся счета 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», счет финансирования 86 «Целевое финансирование», счета резервов 63 «Резервы по сомнительным долгам», 96 «Резервы предстоящих платежей».

Для учета привлеченных источников используются счета - 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», счета кредиторов, такие как 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Счета финансовых результатов включают расчеты по обязательствам - 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расходы по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

К финансовым результатам относятся счета 99 «Прибыли и убытки», 84 «Нераспределенная прибыль» (непокрытый убыток).

Все счета источников формирования хозяйственных средств являются пассивными, по кредиту отражается образование источников, а по дебету - их использование.

1.1.13 План счетов бухгалтерского учёта

Типовой план счетов и Инструкция по его применению утверждены постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29 июня 2011 г. № 50. На основе Типового плана разрабатывается рабочий план счетов организации, который утверждается руководителем организации. Рабочий план счетов

включает полный перечень счетов, включая субсчета, аналитических счетов, забалансовых счетов, необходимых для ведения учета организацией. Организация при разработке рабочего плана счетов может уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета.

Типовой план счетов бухгалтерского учета представляет собой систематизированный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности. Его называют также рабочим планом счетов. В него включаются абсолютно все счета бухгалтерского учета, а также субсчета и аналитические счета, забалансовые счета, используемые в конкретной организации. Рабочий план счетов разрабатывается организацией самостоятельно с учетом отраслевых и других особенностей ее финансово-хозяйственной деятельности на основе типового плана счетов бухгалтерского учета. При этом организация вправе уточнять содержание отдельных субсчетов, приведенных в типовом плане счетов бухгалтерского учета, исключая или объединяя их, а также вводить дополнительные субсчета. Введение же дополнительных счетов (с использованием свободных номеров счетов) должно быть предварительно согласовано с Минфином (постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011 № 50 (ред. от 30.06.2014))

Типовой план счетов включает в себя следующие разделы:

Счета раздела I "Долгосрочные активы" Типового плана счетов предназначены для обобщения информации о наличии и движении активов организации, которые в соответствии с законодательством относятся к основным средствам, нематериальным активам, доходным вложениям в материальные активы, долгосрочным финансовым вложениям, оборудованию к установке и строительным материалам, вложениям в долгосрочные активы, отложенным налоговым активам.

Счета раздела II "Производственные запасы" Типового плана счетов предназначены для обобщения информации о наличии и движении производственных запасов, а также операций, связанных с их заготовлением и приобретением.

Счета раздела III "Затраты на производство" Типового плана счетов (далее - счета учета затрат на производство) предназначены для обобщения информации о затратах по текущей деятельности организации, кроме расходов на реализацию.

Счета раздела IV "Готовая продукция и товары" Типового плана счетов предназначены для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции, товаров, долгосрочных активов, предназначенных для реализации, а также о расходах на реализацию.

Счета раздела V "Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения" Типового плана счетов предназначены для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах, открытых в банках на территории республики беларусь и за ее пределами, а также краткосрочных финансовых вложений.

Счета раздела VI "Расчеты" Типового плана счетов предназначены для обобщения информации о расчетах организации с различными лицами, а также внутривозвратных расчетов.

счета раздела VII "Собственный капитал" Типового плана счетов предназначены для обобщения информации о наличии и движении собственного капитала организации.

Счета раздела VIII "Финансовые результаты" Типового плана счетов предназначены для обобщения информации о доходах и расходах организации, а также выявления конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

Забалансовые счета - предназначены для обобщения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении, а также для контроля за отдельными хозяйственными операциями.

Классификационная характеристика счетов и их назначение представлены в таблице 1.1.26.

Таблица 1.1.26 - Классификационная характеристика счетов и их назначение

Код	Наименование счета	Отношение к балансу	Классификационная группа	Счет предназначен для обобщения информации
1	2	3	4	5
Раздел I. Долгосрочные активы				
01	Основные средства	A	Инвентарный	о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении
02	Амортизация основных средств	II	Регулирующий, контрактивный	об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств
03	Доходные вложения в материальные активы	A	Инвентарный	о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода
04	Нематериальные активы	A	Инвентарный	о наличии и движении нематериальных активов организации
05	Амортизация нематериальных активов	II	Регулирующий, контрактивный	об амортизации, накопленной за время использования объектов нематериальных активов организации

1	2	3	4	5
09	Отложенные налоговые активы	A	Регулирующий дополнительный	о наличии и движении отложенных налоговых активов
Раздел II. Производственные запасы				
10	Материалы	A	Инвентарный	о наличии и движении сырья, материалов, топлива, запасных частей, инвентаря и хозяйственных принадлежностей, тары и других ценностей организации (в том числе находящихся в пути и переработке)
11	Животные на выращивании и откорме	A	Инвентарный	о наличии и движении молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и выгуле; птицы; зверей; кроликов; семей пчел; взрослого скота, выбракованного из основного стада для реализации (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для реализации
14	Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	Π	Регулирующий, контрактивный	о резервах под отклонение стоимости сырья, материалов, топлива и других ценностей, определившейся на счетах бухгалтерского учета, от рыночной стоимости (резервы под снижение стоимости материальных ценностей). Этот счет применяется также для обобщения информации о резервах под снижение стоимости других средств в обороте: незавершенного производства, готовой продукции, товаров и т.п.

15	Заготовление и приобретение материалов	A	<u>Калькуляционный</u>	о заготовлении и приобретении материально-производственных запасов, относящихся к средствам в оборотных активах
16	Отклонение в стоимости материалов	A-П	Дополнительный	о <u>разницах</u> в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения (заготовления) и учетных ценах, а также о данных, характеризующих суммовые разницы
18	Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам	A	Расчетов	об уплаченных (причитающихся к уплате) организацией суммах налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям, а также работам и услугам
Раздел III. Затраты на производство				
20	Основное производство	A	<u>Калькуляционный</u>	о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации
21	Полуфабрикаты собственного производства	A	Инвентарный	о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства в организациях, ведущих обособленный их учет, применяющих полуфабрикатный вариант учета затрат на производстве
22	Страховые выплаты	A	Расчетов	о <u>суммах, выплаченных страхователям (выгодоприобретателям) в результате наступления страхового случая в соответствии с условиями, предусмотренными договорами страхования, о суммах, выплаченных страхователям при досрочном расторжении договоров страхования в случаях, предусмотренных законодательством, а также о возмещаемой доле убытков, уплаченных по рискам, принятым в перестрахование, и о полученном возмещении доли убытков по рискам, переданным в перестрахование</u>

1	2	3	4	5
23	Вспомогательные производства	А	Калькуляционный	о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации
25	Общепроизводственные затраты	А	Собирательно-распределительный	о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации
26	Общехозяйственные затраты	А	Собирательно-распределительный	о расходах для нужд управления, не связанных с производственным процессом
28	Брак в производстве	А	Калькуляционный	о потерях от брака в производстве
29	Обслуживающие производства и хозяйства	А	Калькуляционный	о затратах, связанных с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг обслуживающими производствами и хозяйствами организации
Раздел IV. Готовая продукция и товары				
41	Товары	А	Инвентарный	о наличии и движении товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи. Этот счет используется в основном организациями, осуществляющими торговую деятельность, а также организациями, оказывающими услуги общественного питания

1	2	3	4	5
51	Расчетные счета	А	Денежный	о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях на расчетных счетах организации, открытых в банках
52	Валютные счета	А	Денежный	о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в кредитных организациях на территории Республики Беларусь и за ее пределами
55	Специальные счета в банках	А	Денежный	о наличии и движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, находящихся на специальных счетах в банках, а также наличие и движение драгоценных металлов и (или) драгоценных камней на счетах в банках (далее - счета в драгоценных металлах)
57	Денежные средства в пути	А	Денежный	о движении денежных средств в белорусских рублях и иностранных валютах, внесенных в кассы банков, в том числе через инкассацию, или почтовых отделений для зачисления на расчетные или иные счета организации, но еще не зачисленных по назначению, а также о движении денежных средств в белорусских рублях для приобретения иностранной валюты и денежных средств в иностранных валютах для реализации

1	2	3	4	5
58	Краткосрочные финансовые вложения	А	<u>Инвентарный</u>	о наличии и движении вложений в ценные бумаги других организаций, облигации государственных и местных займов (если установленный срок их погашения не превышает 12 месяцев) и т.п., а также предоставленных организацией другим организациям займов (на срок менее 12 месяцев)
59	Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений	П	Регулирующий, контрактивный	о резервах под обесценение краткосрочных финансовых вложений, создаваемых в порядке, установленном законодательством
Раздел VI. Расчеты				
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	А-П	Расчетов	о расчетах с поставщиками и подрядчиками за: полученные работы и оказанные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также по доставке или переработке материальных ценностей, излишки товарно-материальных ценностей, выявленные при приемке; полученные услуги по перевозкам, в том числе расчеты по недоборам и переборам тарифа (фрахта), а также за все виды услуг связи и др.

1	2	3	4	5
62	Расчеты с покупателями и заказчиками	А-П	Расчетов	о расчетах с покупателями и заказчиками
63	Резервы по сомнительным долгам	П	Собственного капитала	о резервах по сомнительным долгам
65	Отложенные налоговые обязательства	П	Расчетов	о обобщении информации о наличии и движении отложенных налоговых обязательств
66	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	П	Расчетов	о состоянии краткосрочных (на срок не более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией
67	Расчеты по долгосрочным	П	Расчетов	о состоянии долгосрочных (на срок более 12 месяцев) кредитов и займов, полученных организацией
68	Расчеты по налогам и сборам	П	Расчетов	о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, и налогам с работников этой организации
69	Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	П	Расчетов	о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению

1	2	3	4	5
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	П	Расчетов	о расчетах с работниками организации по оплате труда (по всем видам оплаты труда, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации
71	Расчеты с подотчетными лицами	А-П	Расчетов	о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы
73	Расчеты с персоналом по прочим операциям	А	Расчетов	о всех видах расчетов работниками организации, кроме расчетов по оплате труда и расчетов с подотчетными лицами
75	Расчеты с учредителями	А-П	Расчетов	о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др.
76	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	А-П	Расчетов	о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами: по имущественному и личному страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основе исполнительных документов или постановлений судов, и др.
77	Расчеты по прямому страхованию и перестрахованию	А-П	Расчетов	о расчетах страховой организации со страхователями и страховыми посредниками по договорам прямого страхования, а также по договорам перестрахования

1	2	3	4	5
79	Внутрихозяйственные расчеты	A- П	Расчетов	о всех видах расчетов с филиалами, представительствами, отделениями и другими обособленными подразделениями организации, выделенными на отдельные балансы (внутри балансовые расчеты)
Раздел VII. Собственный капитал				
80	Уставный капитал	П	Собственного капитала	о состоянии и движении уставного капитала организации
81	Собственные акции (доли в уставном капитале)	П	Собственного капитала	о наличии и движении собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей перепродажи или аннулирования. Иные хозяйственные общества и товарищества используют этот счет для учета доли участника, приобретенной самим обществом или товариществом для передачи другим участникам или третьим лицам
82	Резервный капитал	П	Собственного капитала	о состоянии и движении резервного капитала
83	Добавочный капитал	П	Собственного капитала	о добавочном капитале организации
84	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	A- П	Собственного капитала	о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации

1	2	3	4	5
86	Целевое финансирование	II	Собственного капитала	о наличии и движении источников средств в некоммерческих организациях (за исключением бюджетных организаций), полученных на их содержание в соответствии со сметой и на другие цели
Раздел VIII. Финансовые результаты				
90	Доходы и расходы по текущей деятельности	А-II	Сопоставляющих	о обобщении информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней
91	Прочие доходы и расходы	А-II	Сопоставляющих	о обобщении информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности
93	Страховые взносы (премии)	А-II	Расчетов	о страховых взносах (премиях), полученных по договорам страхования и <u>сострахования</u> , заключенным страховой организацией или от имени страховой организации, по договорам
94	Недостачи и потери от порчи имущества	А	Собирательного распределительный	о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей (включая денежные средства), выявленных в процессе их заготовления, хранения и реализации независимо от того, подлежат они отнесению на счета учета затрат на производство (расходов на реализацию) или виновных лиц

1	2	3	4	5
95	Страховые резервы	<u>П</u>	Резервный	о наличии и движении страховых резервов, образованных страховой организацией в установленном порядке, доле перестраховщиков в страховых резервах и результатах изменения страховых резервов, переданных в перестрахование
96	Резервы предстоящих платежей	<u>П</u>	Отчетно-распределительный	о состоянии и движении сумм, зарезервированных в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на реализацию
97	Расходы будущих периодов	<u>А</u>	Отчетно-распределительный	о расходах, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам
98	Доходы будущих периодов	<u>П</u>	Отчетно-распределительный	о доходах, полученных (начисленных) в отчетном периоде, но относящихся к <u>будущим</u> отчетным периодам, а также предстоящих поступлениях задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и разнице между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и стоимостью ценностей, принятой к бухгалтерскому учету при выявлении недостачи и порчи

1	2	3	4	5
99	Прибыли и убытки	А-П	Финансово-результативный	о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году
Забалансовые счета				
001	Арендованные основные средства			о наличии и движении основных средств, арендованных организацией
002	Имущество, принятое на ответственное хранение			о наличии и движении товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение
003	Материалы, принятые в переработку			о наличии и движении сырья и материалов заказчика, принятых в переработку (давальческое сырье), не оплачиваемых организацией-изготовителем
004	Товары, принятые на комиссию			о наличии и движении товаров, принятых на комиссию в соответствии с договором. Этот счет используется организациями-комиссионерами
005	Оборудование, принятое для монтажа			о наличии и движении всех видов оборудования, полученного организацией от заказчика для монтажа. Этот счет используется организациями-подрядчиками

1	2	3	4	5
006	Бланки строгой отчетности			о наличии и движении находящихся на хранении и выдаваемых под отчет бланков строгой отчетности - квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты, бланки товарно-сопроводительных документов и т.п.
007	Списанная безнадежная к получению дебиторская задолженность			о состоянии дебиторской задолженности, списанной в убыток вследствие неплатежеспособности должников. Эта задолженность должна учитываться <u>за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должников</u>
008	Обеспечения обязательств полученные			о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечение обязательств, полученных под товары, переданные другим организациям (лицам)
009	Обеспечения обязательств выданные			о наличии и движении выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей. В случае если в гарантии не указана сумма, то для бухгалтерского учета она определяется исходя из условий договора

1	2	3	4	5
011	Основные средства, сданные в аренду	3		о наличии и движении объектов основных средств, сданных в аренду, если по условиям договора аренды имущество должно учитываться на балансе арендатора (нанимателя)
014	Потеря стоимости основных средств	3		о движении сумм накопленной амортизации по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим объектам, воспроизводство которых уже осуществлялось за счет собственных средств или с привлечением бюджетных средств
016	Недвижимое имущество, находящееся в совместном домовладении	3		о наличии объектов основных средств и нематериальных активов, оборотных активов, находящихся в совместном владении (пользовании)
017	Именные приватизационные чеки «Имущество»	3		о наличии и движении в организации именных приватизационных чеков «Имущество» по номинальной стоимости

1.1.14 Первичные документы – носители исходной информации

Первичные документы представляют собой письменные распоряжения на совершение хозяйственных операций или письменные доказательства действительного осуществления этих операций и являются основанием для последующих записей в системе счетов бухгалтерского учета.

Ни одна хозяйственная операция не может быть учтена бухгалтерией, если она не оформлена документом. Документ – это основа учета. Документирование хозяйственных операций – это первый этап учетной работы. Вторым этапом является отражение на основе документов хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, проведение периодической инвентаризации в целях проверки учетных данных. Исчисление отдельных затрат и расходов, денежная оценка средств, определение себестоимости и результатов хозяйственной деятельности составляют третий этап учетной работы. Заключительный этап – периодическая сводка показателей текущего учета, составление балансов и отчетов, анализ хозяйственной деятельности предприятия.

Документы подтверждают правильность и точность учетных данных помогают выявить возможные ошибки в бухгалтерских записях.

Документы служат средством, при помощи которого осуществляется хозяйственная деятельность. Они используются для оперативного руководства и управления организацией. Например, документ «требование» служит основанием для отпуска материалов со склада, «расходный кассовый ордер» – для выплаты из кассы наличных денежных средств, документ «платежное поручение» – для перечисления денежных средств с расчетных счетов покупателей и т.п. С помощью документов можно следить за движением материальных и денежных средств и за правильностью их расходования.

Документы имеют правовое значение, используются в качестве доказательства при спорах, которые могут возникнуть между субъектами хозяйствования. Арбитраж и судебные инстанции, которые рассматривают такие споры, признают за документами

юридическую силу письменного свидетельства, если они составлены правильно и своевременно.

Каждая хозяйственная операция подлежит оформлению первичным учетным документом.

Первичные учетные документы должны содержать следующие реквизиты (рисунок 1.1.15)

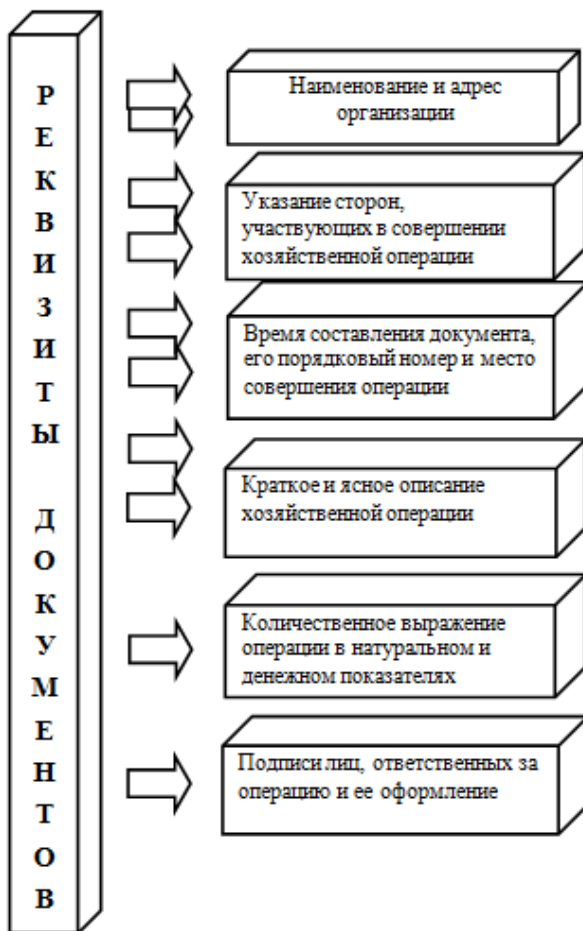


Рисунок 1.1.15 – Реквизиты документов

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, должен быть согласован с главным бухгалтером и утвержден руководителем организации.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции, связанные с поступлением или выплатой денежных средств, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее совершения.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают их своевременное и качественное оформление, передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных.

Первичные учетные документы, составленные на иных языках (кроме русского и белорусского), должны иметь подстрочный перевод на русский или белорусский язык.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и электронных носителях информации. Если первичные учетные документы составляются на электронных носителях информации, организация обязана изготавливать за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию государственных органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Республики Беларусь, суда и прокуратуры.

1.1.15 Электронный документ

Электронные документы могут применяться во всех сферах деятельности, где используются технические, программные и программно-аппаратные средства, необходимые для создания, обработки, хранения, передачи и приема информации в электронном виде.

(в ред. Закона Республики Беларусь от 23.10.2014 № 196-з)

Ограничения на применение электронных документов могут быть установлены в случаях, предусмотренных законодательными актами Республики Беларусь.

Электронный документ должен соответствовать следующим требованиям:

- Создаваться, обрабатываться, храниться, передаваться и приниматься с помощью технических, программных и программно-аппаратных средств;
- Иметь структуру общей и особенной части;
- Быть представляемым в форме, доступной и понятной для восприятия человеком.

Электронный документ имеет следующую структуру (таблица 1.1.27).

Таблица 1.1.27 – Структура электронного документа

Структура электронного документа	
Общая часть	Состоит из информации, составляющей содержание документа.
Особенная часть	Состоит из одной или нескольких электронных цифровых подписей, а также может содержать дополнительные данные, необходимые для проверки электронной цифровой подписи (электронных цифровых подписей) и идентификации электронного документа, которые устанавливаются техническими нормативными правовыми актами.

Электронный документ имеет формы внутреннего и внешнего представления.

Формой внутреннего представления электронного документа является запись информации, составляющей электронный документ, на электронном носителе информации.

Формой внешнего представления электронного документа является воспроизведение электронного документа на электронном средстве отображения информации, на бумажном либо ином материальном носителе в форме, доступной и понятной для восприятия человеком.

Оригинал электронного документа существует только в электронном виде. Все идентичные экземпляры электронного документа являются оригиналами и имеют одинаковую юридическую силу.

Документы, созданные организацией или физическим лицом на бумажном носителе и в электронном виде, идентичные по содержанию, имеют одинаковую юридическую силу. В этом случае документ на бумажном носителе не является копией электронного документа.

Временное хранение и последующая передача на постоянное хранение электронных документов осуществляются в течение сроков и в соответствии с требованиями, установленными законодательством Республики Беларусь в сфере архивного дела и делопроизводства. При приеме электронных документов на временное и постоянное хранение должна устанавливаться их подлинность. При временном и постоянном хранении электронных документов должна быть обеспечена их целостность (в ред. Закона Республики Беларусь от 20.05.2013 № 57-3).

Информация, составляющая содержание хранимых электронных документов, выдается по запросам организаций или физических лиц в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь.

Подлинный электронный документ приравнивается к документу на бумажном носителе, подписанному собственноручно, и имеет одинаковую с ним юридическую силу.

Электронный документ, подписанный после отзыва открытого ключа, не имеет юридической силы.

Если в соответствии с законодательством Республики Беларусь требуется, чтобы документ был оформлен в письменной форме, то электронный документ и его копия считаются соответствующими этому требованию.

В случае, если в соответствии с законодательством Республики Беларусь требуются нотариальное удостоверение и (или)

государственная регистрация документа, а документ создан в электронном виде, нотариальному удостоверению и (или) государственной регистрации подлежат электронный документ или его копия.

Электронная цифровая подпись предназначена для:

- Удостоверения информации, составляющей общую часть электронного документа;
- Подтверждения целостности и подлинности электронного документа.

Удостоверение информации, составляющей общую часть электронного документа, осуществляется путем применения сертифицированных средств электронной цифровой подписи с использованием личных ключей лиц, подписывающих электронный документ.

Подтверждение целостности и подлинности электронного документа осуществляется путем применения сертифицированных средств электронной цифровой подписи с использованием открытых ключей лиц, подписавших электронный документ.

Электронная цифровая подпись является аналогом собственноручной подписи. Электронная цифровая подпись может применяться как аналог оттиска печати или штампа.

1.1.16 Формы первичных учетных документов

Перечень первичных учетных документов, обязательных для применения субъектами хозяйствования, утвержден Постановлением Совета Министров Республики Беларусь от 24 марта 2011 г. № 360.

Обязательные для указания реквизиты в первичных учетных документах, разрабатываемых организациями самостоятельно, показаны на рисунок 1.1.16.

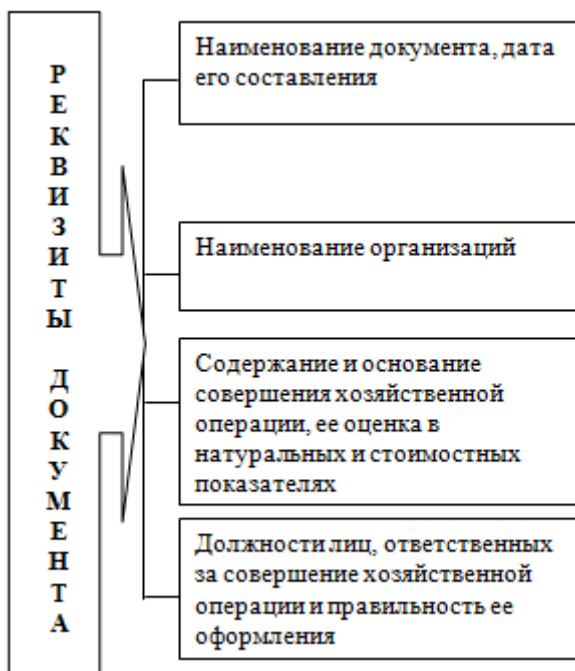


Рисунок 1.1.16 – Реквизиты документа

В зависимости от характера хозяйственных операций и системы обработки данных в первичные учетные документы могут включаться дополнительные реквизиты.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, должен быть согласован с главным бухгалтером и утвержден руководителем организации.

Документы, которыми оформляются хозяйственные операции, связанные с поступлением или выплатой денежных средств, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее совершения.

Лица, составившие и подписавшие первичные учетные документы, обеспечивают их своевременное и качественное оформление, передачу в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных.

Первичные учетные документы, составленные на иных языках (кроме русского и белорусского), должны иметь подстрочный перевод на русский или белорусский язык.

Первичные учетные документы могут составляться на бумажных и электронных носителях информации. Если первичные учетные документы составляются на электронных носителях информации, организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию государственных органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Республики Беларусь, суда и прокуратуры.

Первичные учетные документы могут быть классифицированы по следующим основным признакам:

- По назначению (рисунок 1.1.17);
- По способу составления (рисунок 1.1.18);
- По объему содержания (рисунок 1.1.19);
- По месту составления (рисунок 1.1.20).



Рисунок 1.1.17 – Классификация документов по назначению

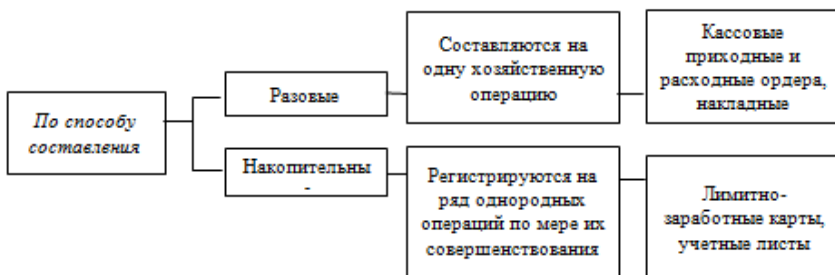


Рисунок 1.1.18 – Классификация документов по способу составления



Рисунок 1.1.19 – Классификация документов по объему содержания



Рисунок 1.1.20 – Классификация документов по месту составления

1.1.17 Порядок оформления документов

Бухгалтерские документы проходят довольно длинный и сложный путь от момента выписки до сдачи их на хранение в архив,

который называется *документооборотом* (рисунок 1.1.21).

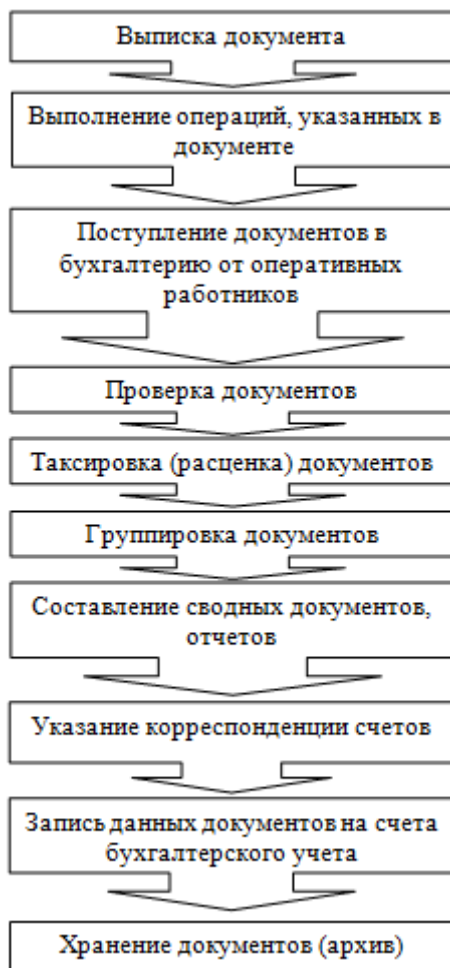


Рисунок 1.1.21 – Схема документооборота

Разработка документооборота является одной из составных частей постановки всей системы бухгалтерского учета в организации. При организации документооборота определяют

места выписки документов, формы бланков (типовые или индивидуальные), порядок заполнения отдельных реквизитов, ответственных лиц и т.п.

Прием первичных документов в бухгалтерии осуществляется по форме и по существу операции. Прием *по форме* определяется соответствующим бланком документа, наличием всех реквизитов, отсутствием неоговоренных исправлений и т.д.

Проверка *по существу* - это проверка законченности и обоснованности самой операции, при этом выясняется правильность заполнения относительно нормативных документов, соответствия действующему законодательству.

Документация в бухгалтерии подвергается также *арифметической проверке*, т.е. Умножению количества на цену, сложению сумм и т.д.

Группировка документов - подбор их по экономически однородным признакам (кассовые документы, приход и расход по материалам). На основе группировки первичные документы заносят по определенным признакам в накопительные или группировочные ведомости, предназначенные для систематизации сведений об операциях, отражаемых в бухгалтерском учете. Сводные документы получают также на электронных носителях.

Данные бухгалтерских проводок по документам переносятся затем в регистры синтетического и аналитического учетов. В дальнейшем бухгалтеры работают со сводной информацией, а первичные документы передают на хранение в архив.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с законом Республики Беларусь от 25 ноября 2011 г. № 323-3 «Об архивном деле и делопроизводстве в Республике Беларусь» (национальный реестр правовых актов Республики Беларусь. 07.12.2011. № 136. 2/1875). Они хранятся или в бухгалтерии, или в отдельном помещении, доступ к ним ограничен (только с разрешения главного бухгалтера или руководителя).

Документы, находящиеся в архиве, имеют различные сроки хранения в соответствии с действующим законодательством. Например, трехлетний срок хранения установлен для

вспомогательных и контрольных ведомостей, накладных, квитанций; для актов ревизий и проверок, главных книг, журналов-ордеров - пять лет; для лицевых счетов по расчетам с персоналом - до 75 лет. Постоянное хранение установлено для годовых отчетов и балансов, пояснительных записок к ним, разделительных и ликвидационных балансов и т.д. План счетов бухгалтерского учета и другие документы учетной политики должны храниться в организации не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз. Сроки хранения документов представлены на рисунке 1.1.22.

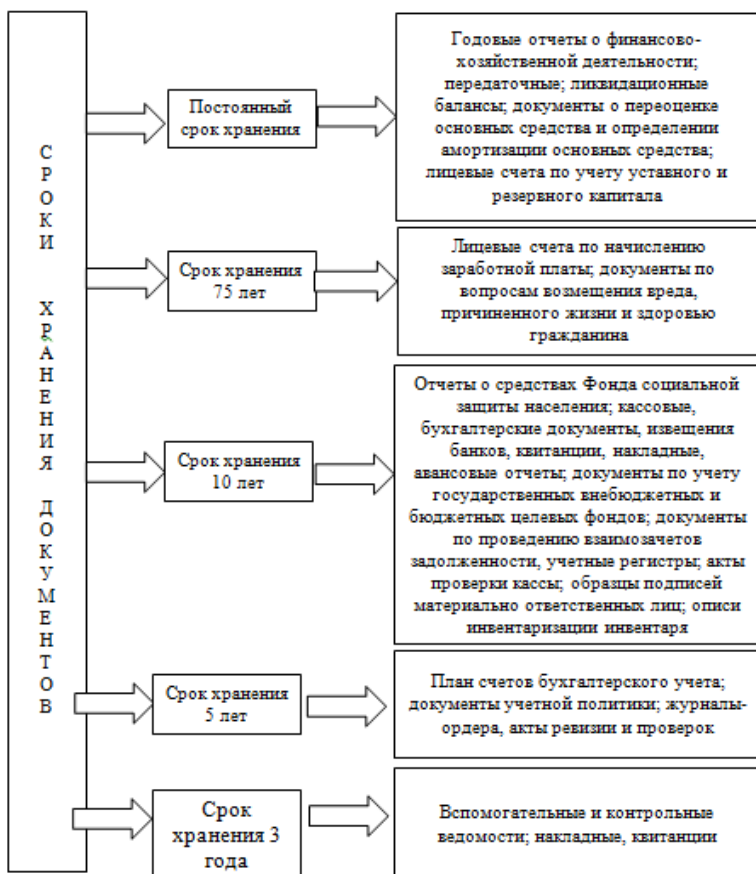


Рисунок 1.1.22 – Сроки хранения документов

При ведении первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и составлении бухгалтерской отчетности на электронных носителях информации их хранение должно осуществляться в течение сроков, установленных для бумажных носителей информации.

Руководитель организации несет ответственность за организацию хранения первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Первичные учетные документы могут быть изъяты в соответствии с законодательством Республики Беларусь только органами дознания и предварительного следствия, прокуратурой, судами, налоговыми органами финансовых расследований на основании их постановлений.

Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе в присутствии представителя органа, проводящего изъятие первичных учетных документов, снять с этих документов копии, а также с документа, являющегося основанием для изъятия документов. Изъятие документов оформляется актом с указанием даты изъятия.

1.1.18 Бухгалтерская отчетность

Процедура составления бухгалтерской отчетности является завершающим этапом в работе бухгалтера, раскрывающим имущественное состояние и финансовое положение субъекта хозяйствования. Составление бухгалтерской отчетности является творческим процессом, требующим от бухгалтера раскрытия его профессионального мастерства, проявления знаний нормативных документов, умения правильно их трактовать и применять.

Отчетность организации классифицируют по следующим признакам:

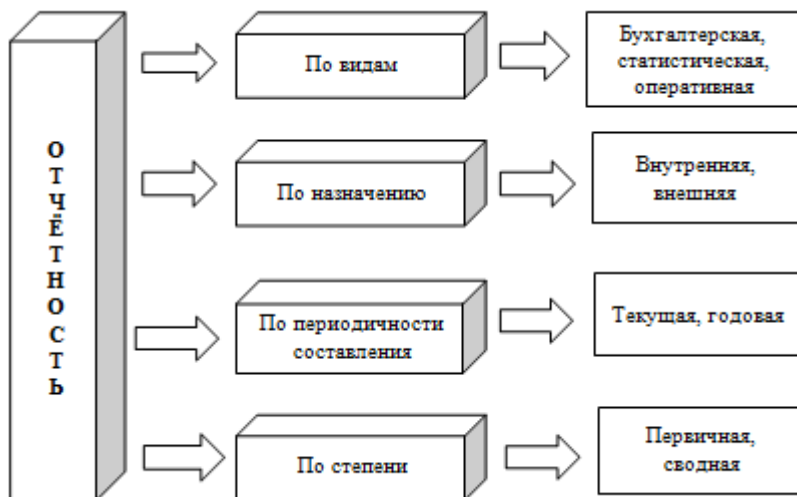


Рисунок 1.1.23 – Признаки классификации отчетности

Бухгалтерская отчетность - составляется по данным бухгалтерского учета и содержит сведения об имуществе, обязательствах и финансовых результатах в стоимостном выражении.

Статистическая отчетность - составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и содержит сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Оперативная отчетность - составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения о деятельности организации за короткий промежуток времени - сутки, пятидневку, декаду.

Текущая отчетность - включает в себя отчеты за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года.

Годовая отчетность - отчеты организации за отчетный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первичная отчетность - отчетность отдельной организации на основании данных текущего бухгалтерского учета.

Сводная отчетность - включает показатели головной организации, дочерних и зависимых обществ.

Внутренняя отчетность - организации не подлежит публикации и не представляется внешним пользователям.

Внешняя отчетность - является открытой для заинтересованных пользователей.

Отчетность должна удовлетворять следующим требованиям (рисунок 1.1.24).

Бухгалтерская отчетность должна составляться в соответствии с законодательством Республики Беларусь и давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности.

Организация должна составлять бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал и год нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством Республики Беларусь. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность являются промежуточными.



Рисунок 1.1.24 – Требования, предъявляемые к отчетности

При составлении бухгалтерской отчетности должны быть обеспечены:

- ◆ полнота отражения за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации имущества и обязательств;
- ◆ тождество данных аналитического учета данным синтетического учета за отчетный период, а также показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета.

В соответствии с законом Республики Беларусь от 12 июля 2013 г. № 57-3 «О бухгалтерском учете и отчетности», организация должна составлять годовую отчетность, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, -

промежуточную (квартальную, месячную) отчетность.

Отчетным периодом для годовой отчетности является календарный год - с 1 января по 31 декабря, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

Отчетным периодом для промежуточной отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность, за исключением случаев создания, реорганизации или ликвидации организации.

При создании организации первым отчетным периодом для годовой отчетности является период с даты ее государственной регистрации по 31 декабря, для промежуточной отчетности - с даты ее государственной регистрации по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная отчетность.

Отчетность составляется в официальной денежной единице Республики Беларусь.

Показатели отчетности должны быть тождественны данным синтетического и аналитического учета.

Отчетность организации подписывается (утверждается) ее руководителем и (или) иными лицами (органами), уполномоченными на то законодательством Республики Беларусь или учредительными документами этой организации.

Содержащаяся в отчетности организации информация не является коммерческой тайной, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Индивидуальная отчетность составляется в:

♦ Организации, не являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам;

♦ Организации, являющейся учредителем унитарных предприятий, основным хозяйственным обществом по отношению к дочерним хозяйственным обществам, - без учета отчетности ее унитарных предприятий, дочерних хозяйственных обществ;

♦ Организации, входящей в состав участников холдинга, - без учета отчетности юридических лиц, с которыми организация объединена в холдинг.

Консолидированная отчетность составляется по группе организаций (холдингу, хозяйственному обществу и его унитарным

предприятиям, дочерним и зависимым хозяйственным обществам, унитарному предприятию и его дочерним унитарным предприятиям) как отчетность единой организации.

Порядок составления индивидуальной и консолидированной отчетности устанавливается министерством финансов Республики Беларусь (для национального банка Республики Беларусь, банков, банковских групп, банковских холдингов, за исключением индивидуальной отчетности головных организаций банковских холдингов, не являющихся банками, - национальным банком Республики Беларусь).

Сводная отчетность составляется по группе организаций, подчиненных республиканскому органу государственного управления, или входящих в состав государственной организации, подчиненной правительству Республики Беларусь, или входящих в состав государственного объединения, или по иной группе организаций, предусмотренной законодательством Республики Беларусь.

Порядок составления сводной отчетности устанавливается министерством финансов Республики Беларусь.

Особенности составления и представления отчетности при реорганизации или ликвидации организации устанавливаются министерством финансов Республики Беларусь (для банков - национальным банком Республики Беларусь).

Годовая и промежуточная отчетность (за исключением месячной отчетности) коммерческих организаций состоят из:

- ◆ Бухгалтерского баланса;
- ◆ Отчета о прибылях и убытках;
- ◆ Отчета об изменении собственного капитала;
- ◆ Отчета о движении денежных средств;
- ◆ Примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность коммерческих организаций состоит из бухгалтерского баланса.

Годовая и промежуточная отчетность (за исключением месячной отчетности) некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций, национального банка Республики Беларусь) состоят из:

- ◆ Бухгалтерского баланса;
- ◆ Отчета о прибылях и убытках;
- ◆ Об использовании целевого финансирования;
- ◆ Примечаний к отчетности, предусмотренных законодательством Республики Беларусь.

Месячная отчетность некоммерческих организаций (за исключением бюджетных организаций, национального банка Республики Беларусь) состоит из бухгалтерского баланса.

Организации (за исключением организаций, финансируемых из бюджета) представляют годовую бухгалтерскую отчетность:

- ◆ Учредителям (участникам) организации или собственникам ее имущества в соответствии с учредительными документами;
- ◆ Органам государственного управления, если отчитывающиеся организации в соответствии с законодательством Республики Беларусь подведомственны им, или являются организациями государственной формы собственности, или имеют в уставном фонде долю государственной собственности.

Государственные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам государственного управления, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Организации (за исключением организаций, финансируемых из бюджета) представляют бухгалтерскую отчетность в сроки:

- ◆ Квартальную - в течение 30 дней по окончании квартала;
- ◆ Годовую - в течение 90 дней по окончании года.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата ее почтового отправления или дата ее фактической передачи по принадлежности. Если дата представления бухгалтерской отчетности приходится на нерабочий день, то сроком представления отчетности считается следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации может быть опубликована, а в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, подлежит обязательной публикации в определенных объемах. Если организация в соответствии с законодательством Республики Беларусь подлежит обязательному аудиту, бухгалтерская отчетность публикуется вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Если в опубликованную бухгалтерскую отчетность в результате дополнительной аудиторской проверки или проверок соответствующими контрольными органами вносятся изменения, то эти изменения должны быть опубликованы.

1.1.19 Инвентаризация, её сущность и значение

Инвентаризация представляет собой проверку соответствия учетных данных действительному наличию средств на предприятии и состоянию расчетов на определенный момент времени. Она выступает в качестве обязательного дополнения к текущей документации хозяйственных операций и является одним из основных элементов метода бухгалтерского учета. Инвентаризация проводится на основании документа «инструкция по инвентаризации активов и обязательств» (в ред. Постановлений Минфина от 05.01.2010 № 1, от 18.03.2010 № 29, от 22.04.2010 № 50)

Необходимость инвентаризации вызвана следующими обстоятельствами:

- ◆ Для фиксирования хозяйственных явлений, не поддающихся повседневному наблюдению в текущем учете. К ним относится, в частности, изменение массы или качества товарно-материальных ценностей в связи с изменением условий их хранения (привес, усушка, распыл, раструска);

- ◆ для устранения расхождений между данными учета и фактическим наличием средств, которые возникают в процессе текущего учета. Они вызваны ошибками в учете (описки, неправильное отражение на счетах и т.п.), неточностями при приемке и отпуске средств (просчеты, промеры, пересортица);

- ◆ для контроля за материально ответственными лицами. С помощью инвентаризации выявляются расхождения между фактическим наличием товарно-материальных ценностей и данными учета, которые возникают в результате обвесов или обмеров при приемке или передаче ценностей, обчетов при выдаче денег, хищений. В этих целях инвентаризация чаще всего проводится внезапно.

Инвентаризация проводится в следующих случаях (рисунок 1.1.25)



Рисунок 1.1.25 –Проведение инвентаризации

Порядок проведения инвентаризации (количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них и т.д.) определяется руководителем организации.

Инвентаризация классифицируется следующим образом (рисунок 1.1.26)

Инвентаризации в зависимости от полноты охвата средств инвентаризации подразделяются на полные и частичные. **Полная** инвентаризация охватывает все без исключения средства организации. Она проводится перед составлением годового баланса.

Частичная инвентаризация охватывает какой-либо один вид средств и проводится несколько раз в году (например, расчеты с дебиторами и кредиторами не менее двух раз в год).



Рисунок 1.1.26 – Классификация видов инвентаризации

По характеру проведения инвентаризации подразделяются на *плановые* и *внезапные*.

Плановые - проводятся в установленные сроки. Все организации обязаны проводить плановые инвентаризации:

- основных средств, капитальных работ, капитальных ремонтов, расходов будущих периодов и всех товарно-материальных ценностей - не менее одного раза в год перед составлением годовых бухгалтерских отчетов и балансов;
- расчетов с банками и финансовыми органами - не менее одного раза в месяц;
- денежных средств и денежных документов - не менее одного раза в квартал;
- расчетов организации с ее хозяйствами, выделенными на самостоятельный баланс, и с вышестоящей организацией - не менее одного раза в квартал;
- расчетов с дебиторами и кредиторами - не менее одного раза в год.

Внеплановые (внезапные) — проводят в целях контроля за сохранностью ценностей у материально ответственных лиц по распоряжению руководителей организаций, в случае смены

материально ответственных лиц, а также в случаях стихийных бедствий.

Главный бухгалтер составляет план-график проведения инвентаризаций, который включает график плановых и график внеплановых инвентаризаций. План-график проведения инвентаризаций утверждается руководителем организации.

Приказом руководителя в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия, в состав которой входят: руководитель организации или его заместитель, главный бухгалтер, руководители структурных подразделений, главные специалисты, руководитель юридической службы.

Для проведения инвентаризации ценностей на отдельном объекте назначают рабочую инвентаризационную комиссию, состав которой не менее трех человек. Председателем рабочей инвентаризационной комиссии не может быть один и тот же работник два раза подряд при инвентаризации у одних и тех же материально ответственных лиц.

Перед проведением инвентаризации членам рабочих инвентаризационных комиссий вручается приказ, а председателям - контрольный пломбир. В приказе устанавливаются сроки начала и окончания работ по проведению инвентаризаций.

Перед началом проведения инвентаризации рабочая инвентаризационная комиссия обязана:

- опломбировать подсобные помещения и другие места хранения ценностей, имеющие отдельные входы и выходы;
- проверить исправность измерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения;
- получить у материально ответственного лица реестры приходных и расходных документов или отчеты о движении материальных ценностей на момент инвентаризации.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам и производит запись «до инвентаризации на « »___», на основании которой бухгалтерия определяет остатки ценностей к началу инвентаризации.

Одновременно материально ответственное лицо дает расписку о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные

документы на ценности включены в отчет и сданы в бухгалтерию и все поступившие под его ответственность ценности оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

В бухгалтерии составляется инвентаризационная ведомость, куда вносятся все виды материальных ценностей как в количественной, так и в стоимостной оценке. Инвентаризационная ведомость, подписанная всеми членами комиссии, передается в бухгалтерию, где составляется сличительная ведомость, в которую вносятся, с одной стороны, данные бухгалтерии, а с другой - данные из инвентаризационной ведомости. По каждой номенклатурной позиции выявляются расхождения между учетными данными и фактическим наличием (по данным комиссии). При обнаружении излишков они приходуются в организации, а при недостатке - принимается решение о ее списании. Схема порядка проведения инвентаризации представлена на рисунок 1.1.27.

Пример. В организации на 1.01.20_г. по данным бухгалтерии имеются следующие ценности (таблица 1.1.28)

Таблица 1.1.28 – Хозяйственные операции

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Ед. изм.	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				Кол-во	Сумма, руб.
1	Шпилька	шт.	25	58	1450
2	Штырь подъемный	-	85	53	4505
3	Болт	-	17	50	850
4	Втулка	-	54	31	1674

Справка о наличии товарно-материальных ценностей по данным бухгалтерского учета на дату инвентаризации (таблица 1.1.29)

Таблица 1.1.29 – Хозяйственные операции

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	Ед. изм.	Цена, руб.	Фактическое наличие	
				Кол-во	Сумма, руб.
1	Шпилька	Шт.	25	57	1425
2	Штырь подъемный	-	85	63	5355
3	Болт	-	17	50	850
4	Втулка	-	54	31	1674

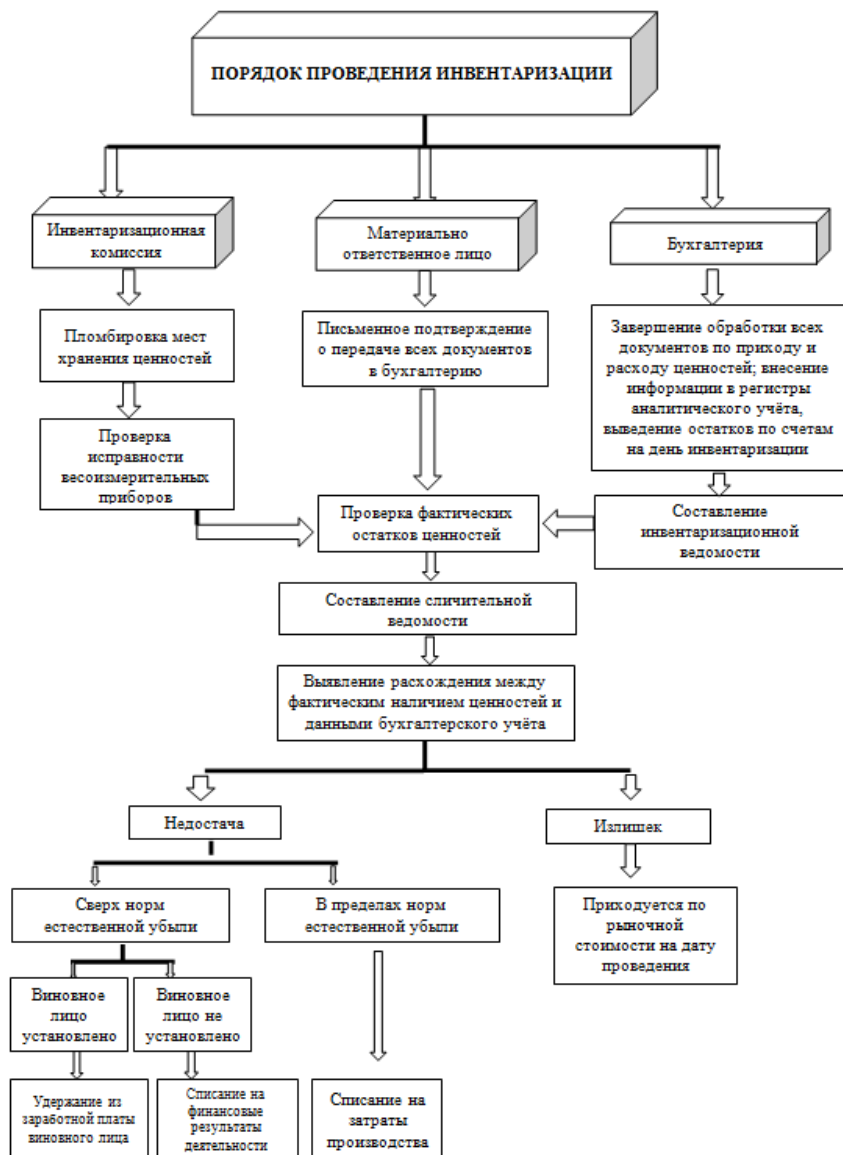


Рисунок 1.1.27 – Порядок проведения инвентаризации

По результатам инвентаризации составляется инвентаризационно-сличительная ведомость (таблица 1.1.30)

Таблица 1.1.30 – Инвентаризационно-сличительная ведомость

№ п/п	Наименование товарно-материальных ценностей	ед. изм.	Цена, руб.	Числится по данным учета		Фактическое наличие		Результат инвентаризации	
				Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.	Кол-во	Сумма, руб.
1	Шпилька	шт	25	58	1450	57	1425	1	25
2	Штырь подъёмный	шт	85	53	4505	63	5355	10	850
3	Болт	шт	17	50	850	50	850	-	-
4	Втулка	шт	54	31	1674	31	1674	-	-

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке:

♦ излишек имущества в соответствии с решением руководителя организации приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, а соответствующая денежная сумма относится в коммерческой организации на финансовые результаты, в некоммерческой на увеличение доходов (источников финансирования);

♦ Недостача имущества и (или) его порча в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации списывается в коммерческой организации на себестоимость продукции (работ, услуг), в некоммерческой - на увеличение расходов;

♦ Недостача имущества, произошедшая сверх норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, в соответствии с решением руководителя организации покрывается за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытка с них, убытки от недостачи имущества и (или) его порчи в соответствии с решением руководителя организации списываются в коммерческой организации на финансовые

результаты, в некоммерческой организации - на увеличение расходов.

Нормы естественной убыли, утвержденные в порядке, установленном законодательством Республики Беларусь, могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостатков. При отсутствии таких норм убыль рассматривается как недостатка сверх норм.

Выявленные при инвентаризации суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, в соответствии с решением руководителя списываются в коммерческой организации на финансовые результаты либо за счет резерва по сомнительным долгам, в некоммерческой организации - на увеличение расходов.

Выявленные при инвентаризации суммы кредиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, в соответствии с решением руководителя списываются в коммерческой организации на финансовые результаты, в некоммерческой на увеличение доходов (источников финансирования).

1.1.20 Учетные регистры, их сущность и значение

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных учетных документах, отражения данной информации на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Под учетными регистрами следует понимать разграфленные специальным образом листы бумаги, в которых производятся текущие учетные записи.

Классификация учетных регистров представлена на рисунке 1.1.31.

Карточки - это таблицы на бланках, которые используются для учета товарно-материальных ценностей.

Свободные листы изготавливаются типографским способом.

Хронологические регистры отражают хозяйственные операции в последовательности их совершения.

В **систематических регистрах** производится группировка однородных по экономическому содержанию хозяйственных

операций.

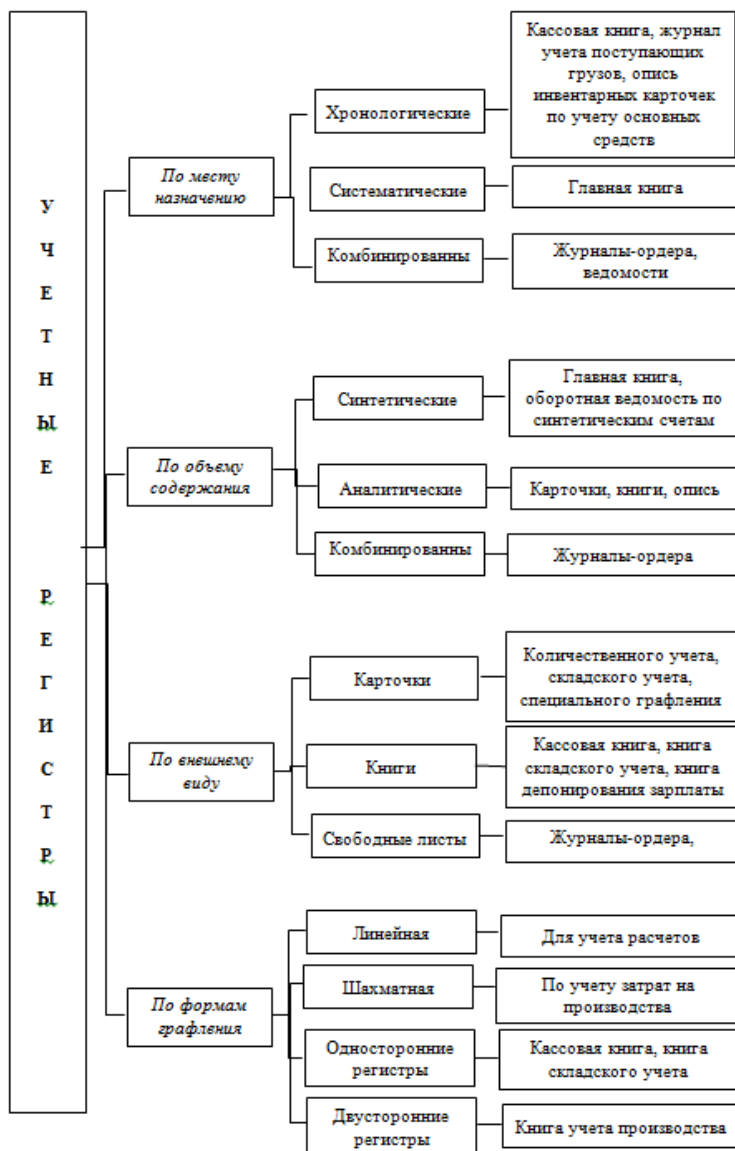


Рисунок 1.1.28 – Классификация учетных регистров

Регистры синтетического учета служат для записи хозяйственных операций по синтетическим счетам.

Регистры аналитического учета используются для записи хозяйственных операций по аналитическим счетам.

Регистры бухгалтерского учета составляются на бумажных или электронных носителях информации по типовым формам. Допускается составление регистров бухгалтерского учета по формам, отличающимся от типовых, если они разработаны организациями с соблюдением общих методических принципов бухгалтерского учета.

При ведении регистров бухгалтерского учета на электронных носителях информации должна быть предусмотрена возможность их вывода на бумажные носители информации.

Регистр бухгалтерского учета на бумажном или электронном носителе информации должен содержать название, период (начало и окончание) регистрации хозяйственных операций, фамилии, инициалы и подписи ответственных лиц.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты внесения исправления.

1.1.21 Исправление ошибок в бухгалтерских документах

При выполнении записей, связанных с отражением хозяйственных операций, могут быть допущены ошибки от простых опечаток до неправильно выбранных корреспондирующих счетов.

Согласно национальному стандарту бухгалтерского учета № 80 (НСБУ № 80) ошибка - неправильное отражение (неотражение) хозяйственной операции в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности.

Ошибка может быть обусловлена различными причинами (рисунок 1.1.29).



Рисунок 1.1.29 – Причины ошибок

Неточность в вычислениях при ведении бухгалтерского учета и (или) составлении бухгалтерской отчетности, выявленная в результате появления новой информации, не является ошибкой, признается изменением в учетной оценке (НСБУ № 80).

Исправление ошибок оформляется бухгалтерской справкой-расчетом, содержащей сведения, установленные статьей 10 закона № 57-3 для первичных учетных документов.

Таблица 1.1.31 – Способы исправления ошибок

Период допущенной ошибки	Способ исправления
Ошибка, допущенная в текущем году и выявленная до его окончания	Исправляется дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце текущего отчетного года, в котором выявлена ошибка. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года
Ошибка, допущенная в текущем году и выявленная после его завершения	Исправляется дополнительной или сторнировочной записью (записями) по соответствующим счетам бухгалтерского учета в декабре текущего отчетного года, в котором была совершена ошибка и за который составляется бухгалтерская отчетность. Доход или расход, возникающие в результате исправления этой ошибки, отражаются в составе доходов или расходов отчетного года
Ошибка, допущенная в году (годах), предшествующем (предшествующих) отчетному году	Исправляется в том месяце отчетного года, в котором выявлена ошибка: - в бухгалтерском учете дополнительной или сторнировочной записью (записями) по дебету (кредиту) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и других счетов учета собственного капитала и кредиту (дебету) соответствующих счетов бухгалтерского учета в том месяце, в котором выявлена ошибка; - в бухгалтерской отчетности.

Применение дополнительной записи возможно при выполнении двух условий:

- ошибка допущена только в сумме хозяйственной операции;
- сумма хозяйственной операции занижена.

Что же касается сторнировочной записи, то авторами рассматриваются несколько подходов:

– Классическое («черное») сторно. Профессор помазков н.с. (1889 — 1968) отмечал, что термин этот заимствован из итальянского языка, в котором глагол «stornare» означает поворачивать, отходить назад, а бухгалтерское выражение «stornare

partite» - переводить, перечислять сумму с одного счета в другой [2].

– «Красное сторно» предложил русский ученый Беретти А.А. в конце девятнадцатого века [4]. Суть метода сводилась к тому, что исправление (уничтожение) учетной записи осуществлялось по той же стороне, по которой была сделана ошибочная запись, и при этом ошибочная запись обозначалась цветными (красными) чернилами, а правильная отражалась в общеустановленном порядке.

Однако применение информационных технологий привело к тому, что вместо красного цвета стали использовать круглые скобки.

Такая норма предусмотрена, например, п. 12 инструкции о порядке составления бухгалтерской отчетности, утвержденной постановлением министерства финансов Республики Беларусь от 31.10.2011 №111: вычитаемые и отрицательные числовые значения показателей показываются в круглых скобках.

– Пестрое сторно было предложено известным советским ученым Я.В. Соколовым в 1969 году. Суть его сводилась к тому, что исправлялась не вся запись с приведением правильной, а лишь запись по ошибочному счету. При этом использовались два вида чернил, что и дало название методу «пестрое сторно».

В НСБУ 80 ни один из описанных выше вариантов не приведен, т.е. Предполагается, что бухгалтер, исправляя ошибку, сам определит правильность применения и отражения метода сторно.

Что же касается международного опыта исправления ошибок, то ими наиболее часто применяется метод «обратной записи», предложенный в 1570 году немецким бухгалтером С. Гаммерсфельдером. Суть данного метода заключается в том, что сначала уничтожается ошибочная запись, а затем приводится правильная.

При невозможности достоверно определить сумму исправления ошибки, относящейся ко всем предыдущим периодам, представленным в бухгалтерской отчетности, корректируется вступительное сальдо соответствующих статей активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из периодов, сумму исправления ошибки за который возможно достоверно определить. В примечаниях к бухгалтерской отчетности

подлежит раскрытию следующая информация в отношении ошибок, совершенных в предыдущем году (предыдущих годах) и исправленных в отчетном периоде (п. 109 Инструкции № 111):

- Характер ошибок;
- Суммы корректировок вступительного сальдо каждой связанной с этими ошибками статьи активов, обязательств, собственного капитала на начало самого раннего из представленных в бухгалтерской отчетности периодов;
- Суммы корректировок других связанных с этими ошибками статей бухгалтерской отчетности за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период.

НСБУ 80 во многих аспектах приближен к МСФО 8 (IAS) «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки».

Примеры методов исправления ошибок

Операция. 10 апреля в основное производство переданы материалы на сумму 5000 руб., 22 апреля обнаружено, что материалов передано на сумму 8000 руб.

Порядок внесения исправлений в бухгалтерский учет в случае обнаружения ошибок регулируется национальным стандартом бухгалтерского учета и отчетности «учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки», утвержденным министерством финансов Республики Беларусь 10 декабря 2013 г. № 80.

1.1.22 Формы бухгалтерского учёта

Под *формой бухгалтерского учета* понимается совокупность учетных регистров, используемых в определенной последовательности и взаимосвязи для ведения учета способом двойной записи.

Форма ведения бухгалтерского учета обусловлена определенным сочетанием применяемых регистров хронологического и систематического учета, порядком ведения синтетического и аналитического учета, формами связи между регистрами, способом и техникой учетных записей.

К отличительным признакам формы бухгалтерского учета относятся:

- ◆ Количество применяемых учетных регистров, их назначение, содержание, форма, внешний вид;
- ◆ Последовательность и способ записей в учетные регистры;
- ◆ Взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета.

Применяются следующие формы бухгалтерского учета: *упрощенная, мемориально-ордерная, журнально-ордерная, автоматизированная (комбинированная).*

Упрощенная форма бухгалтерского учета использует специальный документ «журнал регистрации хозяйственных операций», в котором в хронологическом порядке записываются все операции, совершенные в организации в течение месяца.

Пример. 10.03. Произведены хозяйственные операции: (таблица 1.1.32)

1. Оприходованы на складе материалы от поставщика – 500 руб.

2. Материалы отпущены в основное производство – 300 руб.

Таблица 1.1.32 – Журнал регистрации хозяйственных операций

№ д/п	Документ			Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
	Название	№	Дата		Д	К	
1	Накладная	2	10.03	Поступили и оприходованы на складе материалы от поставщика	10	60	500
2	Требование	9	11.03	Материалы отпущены в основное производство	20	10	300

Заполнив документ «Журнал регистрации хозяйственных операций» в течение месяца, необходимо отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учёта, подсчитать обороты на счетах за месяц, вывести остатки на конец месяца, что позволяет сделать документ «Журнал регистрации хозяйственных операций» документ «книга учёта хозяйственных операций», который является регистром синтетического учёта. В документе отражаются все синтетические счета, открытые в организации (таблица 1.1.33).

Схема упрощенной формы ведения бухгалтерского учета представлена на рисунок 1.1.30.

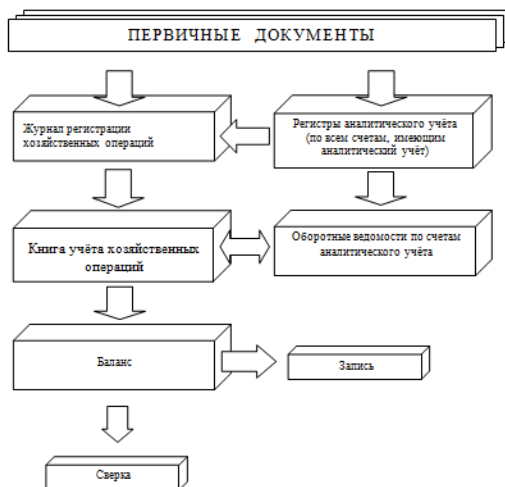


Рисунок 1.1.30 – Схема упрощенной формы ведения бухгалтерского учета

Таблица 1.1.33 – Книга учёта хозяйственных операций за март 20_г.

№ ц/п	Документ			Содержание операции	Сумма , руб.	01		02		10		20		60	
	Назван ие	№	Дата			Д	К	Д	К	Д	К	Д	К	Д	К
				Сальдо на 1 марта		2000			100	900		1500			700
1	Накладн ая	2	10.03	Оприходованы на складе материалы от поставщика	500					500					500
2	Требова ние	9	11.03	Отпущены материалы в основное производство	300						300	300			
				Обороты за март		-	-	-	-	500	300	300	-	-	500
				Сальдо на 1 апреля		2000	-	-	100	1100	-	1800	-	-	1200

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета строится на основе составления мемориальных ордеров по данным первичных документов.

В мемориальном ордере указываются номер и дата записи, содержание операции и ее сумма, корреспонденция счетов. На практике в мемориальном ордере данные первичных документов могут накапливаться. В этом случае в конце месяца подсчитывается общая сумма оборота по мемориальному ордеру. Каждый мемориальный ордер имеет свой номер.

Мемориальные ордера можно составлять и на группу однородных документов, поступивших в бухгалтерию. При этом данные первичных документов предварительно обобщаются в накопительных и группировочных ведомостях. Это позволяет объединить в одном мемориальном ордере итоговые данные значительного числа первичных документов и существенно сократить количество записей в учетных регистрах.

Накопительные и группировочные ведомости используются также для отражения данных на счетах аналитического учета, где по каждой записи наряду с другими показателями указывается номер мемориального ордера.

Например, можно открыть следующие мемориальные ордера:

- 1 «учет основных средств»;
- 2 «учет операций по расчетным счетам»;
- 3 «учет операций по оплате труда»;
- 4 «учет кассовых операций»;
- 5 «учет затрат на производство»;
- 6 «учет отгрузки и реализации»;
- 7 «учет финансовых результатов».

Пример мемориала – ордера «учет операций по оплате труда» представлен в таблице 1.1.34.

Таблица 1.1.34 – Мемориальный ордер № 003 «Учет операций по оплате труда»

№ п/п	Содержание операции	Корреспонденция счетов		Сумма, руб.
		Д	К	
1	Начислена зарплата на основании расчетно-платежной ведомости			
1.1	Рабочим основного производства	20	70	2500
1.2	Рабочим вспомогательного производства	23	70	1500
1.3	Прочему производственному персоналу	25	70	1000
1.4	Административно-управленческому персоналу	26	70	500
	Итого:			5500

Все мемориальные ордера регистрируются в специальных журналах в хронологическом порядке (таблица 1.1.35).

Таблица 1.1.35 – Регистрационный журнал за январь

№ мемориального ордера	Дата	Корреспонденция счетов		Сумма, Руб.
		Д	К	
001	03.01	01	75	50000
002	09.01	51	62	1500
003	15.01	20, 23, 25, 26	70	5500
004	31.01	50	51	1600
Итого за март:				58600

Итоговые данные составленных мемориальных ордеров переносятся в хронологический регистр синтетического учета - регистрационный журнал. В нем определяют общую сумму оборота по операциям отчетного месяца.

Правильность разнесения операций по счетам синтетического учета контролируется путем сличения итога записей по регистрационному журналу с итогами оборотов по дебету и кредиту синтетических счетов.

При мемориально-ордерной форме учета на основании первичных документов составляются мемориальные ордера, в

которых приводится краткое содержание записи, суммы операции и корреспонденция.

Данные мемориальных ордеров, записанные в регистрационном журнале, используются для отражения по счетам документа «Главной книги».

При мемориально-ордерной форме учета документ «Главная книга» - основной систематический регистр синтетического учета. Счета в ней располагаются по шахматному принципу. Каждая графа книги отражает обороты с одним корреспондирующим счетом. Такое построение документа «Главной книги» обеспечивает контроль за соблюдением правильности корреспонденции счетов, поэтому регистр также называют контрольной ведомостью.

Сумма по операции записывается в главную книгу дважды: по дебету и кредиту корреспондирующих счетов. На основе записей по счетам составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета. Поскольку итоги записей по счетам главной книги подразделяются по корреспондирующим счетам, то можно составлять оборотную ведомость следующей формы (таблица 1.1.36).

Таблица 1.1.36 – Лист главной книги по счету 10 «Материалы»

Мемориальный ордер		С кредита счетов		Итого по дебету	Мемориальный ордер		В дебет счетов	Итого по кредиту
дата	№	60	71		дата	№		
12.01	08	5000	1000	6000	15.01	10	3000	4000
18.01	12	15000	3000	18 000	21.01	15	10000	12000
Итого:		20000	4000	24000	Итого:		13000	16000

Схема мемориально-ордерной формы учета представлена на рисунок 1.1.31.

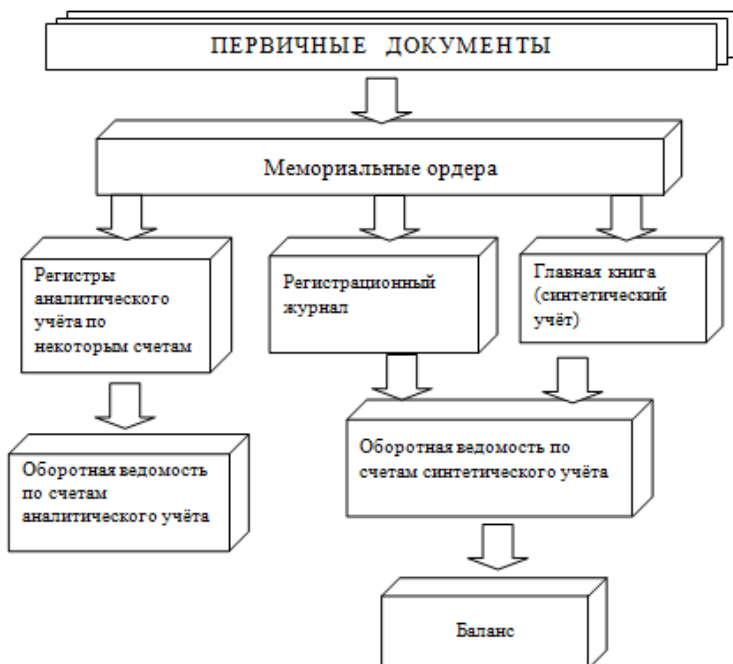


Рисунок 1.1.31 – Схема мемориально-ордерной формы учета представлена

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме учета ведется на карточках типовой формы: контокоррентных, количественно-суммовых. Проверка правильности ведения синтетического и аналитического учета осуществляется путем составления в конце месяца оборотных ведомостей или сальдовых ведомостей по счетам аналитического учета и сверки их итогов с соответствующими данными оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Журнально-ордерная форма учёта применяется в организациях различных отраслей народного хозяйства.

Основным регистром учёта является документ «журнал-ордер». Все журналы-ордера построены так, что в них постепенно накапливаются и подсчитываются данные для перенесения их в отчётные формы.

Записи в журналы-ордера производятся по данным проверенных первичных документов.

Все журналы-ордера построены по кредитовому признаку. Это значит, что в них отражаются кредитовые обороты по синтетическому счёту в разрезе корреспондирующих счетов. Дебетовые обороты по этому счёту учитываются в нескольких журналах-ордерах. Объединение их происходит в документе «Главная книга» при записи в ней сумм из различных журналов-ордеров. Таким образом, итоги любого журнала-ордера представляют собой обороты по кредиту синтетического счёта, сгруппированные по дебету тех счетов, которые корреспондировали с ним в отчётном месяце.

Поскольку хронологическая и систематическая регистрация операций совмещается в одних и тех же регистрах журналах-ордерах обособленный регистр хронологической записи, регистрационный журнал не используется.

По счетам 50 «Касса», 51 «Расчётные счёта» наряду с журналами-ордерами ведутся вспомогательные ведомости, в которых регистрируются дебетовые обороты. Необходимость составления вспомогательных ведомостей по дебетовому признаку объясняется наличием постоянного контроля за поступлением денежных средств на предприятие в кассу и на расчётный счёт.

Пример. На 1 января сальдо начальное по счету 50 «Касса» составляет 300 руб.

В течении месяца произведены следующие хозяйственные операции. (таблица 1.1.37).

Таблица 1.1.37 – Хозяйственные операции

Дата	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма, Руб.
		Дебет	Кредит	
4.01	Из кассы выданы денежные средства под отчет на хозяйственные нужды	71	50	1200
5.01	Из кассы выданы денежные средства в счет погашения задолженности подотчетному лицу	71	50	400
6.01	С расчетных счетов в кассу поступили денежные средства для выдачи	50	51	82000

	заработной платы, алиментов			
6.01	Из кассы выплачена заработная плата	70	50	78000
7.01	Из кассы выплачены алименты	50	76	1000
9.01	На расчетные счета зачислена сумма депонированной заработной платы	51	50	3000
10.01	В кассу поступили денежные средства выручка от реализации продукции	50	62	8000
10.01	Из кассы на расчетные счета сдана выручка от реализации продукции	51	50	8000
12.01	В кассу от подотчетного лица поступила неиспользованная сумма	50	71	200

На основании произведенных хозяйственных операций составляются документы «журнал-ордер за декабрь 20__г. по кредиту счёта 50 «Касса» в дебет счетов », «Ведомость за декабрь 20__г.по дебету счёта № 50 «Касса» в кредит счетов» , «лист главной книги по счёту 50 «Касса» (таблица 1.1.38-1.1.39)

Таблица 1.1.38 – Журнал-ордер за декабрь 20__г. по кредиту счёта 50 «Касса» в дебет счетов

Дата	51	70	71	76	Итого по кредиту
4.01			1200		1200
5.01			400		400
6.01		78000			78000
7.01				1000	1000
9.01	3000				3000
10.01	8000				8000
Итого	11000	78000	1600	1000	91600

Таблица 1.1.39 – Ведомость за декабрь 20__г.по дебету счёта № 50 «Касса» в кредит счетов

Дата	51	62	71	Итого по дебету
6.01	82000			82000
10.01		8000		8000
12.01			200	200
Итого	82000	8000	200	92000

Записи в журналах-ордерах проверяются по данным первичных документов, на основе которых они составлены. По окончании

месяца итоговые данные из журналов-ордеров переносятся в главную книгу, которая открывается на год. В ней подсчитывается дебетовый оборот по каждому синтетическому счёту. Дебетовый оборот приводится в главной книге развёрнуто, то есть несколькими суммами в разрезе корреспондирующих кредитуемых счетов, а кредитовый оборот указан общей суммой. Это позволяет отказаться от составления в конце месяца оборотной ведомости по счетам синтетического учёта. Отражение в главной книге остатков по счетам на начало месяца, дебетовых и кредитовых оборотов позволяет вывести и конечные остатки или остатки на начало следующего месяца. По данным об остатках на счетах главной книги составляют бухгалтерский баланс (таблица 1.1.40)

Таблица 1.1.40 – Лист главной книги по счету 50 «Касса»

Месяц	Обороты по дебету			Итого по дебету	Оборот по кредиту	Сальдо	
	51	62	71			Дебет	Кредит
Январь						300	
	82000	8000	200	92000	91600	700	

Схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учёта представлена на рисунок 1.1.32.

В настоящее время наиболее прогрессивной формой учета является *автоматизированная*. Чаще всего она используется в виде готовых пакетов прикладных программ по автоматизации бухгалтерского учета в организации. Наиболее востребованная в организациях Республики Беларусь программа «1С». Данная программа разработана с учетом отраслевых особенностей организаций (промышленность - по отраслям; сельское хозяйство, торговля и т.д.).

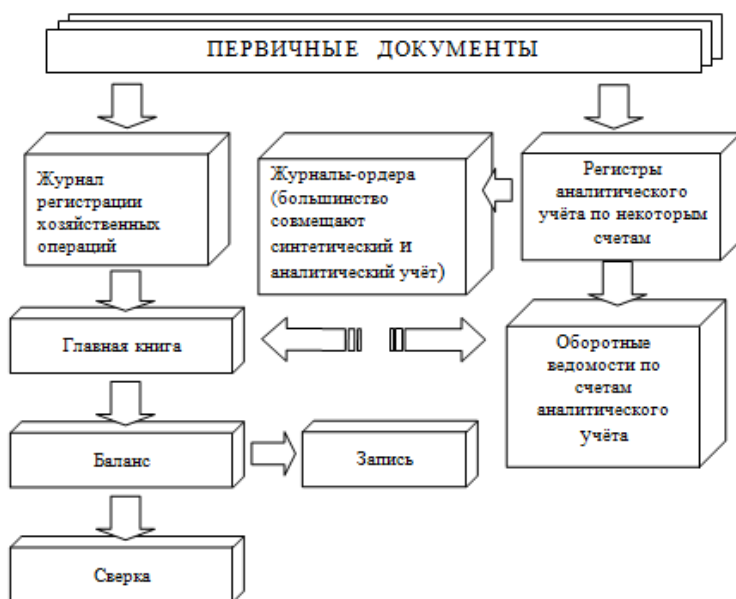


Рисунок 1.1.32 – Схема журнально-ордерной формы бухгалтерского учёта представлена

Применение автоматизированной формы ведения бухгалтерского учета обеспечивает:

- ◆ Автоматизацию учетного процесса;
- ◆ Высокую точность учетных данных;
- ◆ Оперативность учетных данных;
- ◆ Повышение производительности учетных работников, освобождение их от рутинного труда и предоставление большей возможности для обеспечения контроля производственно-хозяйственной деятельности и углубления аналитической работы.

1.1.23 Учетная политика

Учетная политика - это выбранная организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной (уставной и иной) деятельности.

Учетная политика организации включает в себя:

- ◆ Описание принятых способов ведения бухгалтерского учета;
- ◆ План счетов бухгалтерского учета организации;
- ◆ Применяемые организацией формы первичных документов и регистров бухгалтерского учета, если они отличаются от типовых;

Регламентацию движения первичных документов и регистров в бухгалтерском учете организации (график документооборота).

Путем формирования и раскрытия своей учетной политики организации реализуют свое право в выборе правил учета и составления отчетности; объясняют ее пользователям порядок получения данных, представленных в формах отчетности; дают возможность потребителям информации составить представление об особенностях хозяйственных процессов, условий деятельности и своевременно узнать об изменениях в них.

Формирует учетную политику главный бухгалтер организации. При этом он исходит из обязательного соблюдения допущений и требований, зафиксированных в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, составляющих его базовые принципы. Содержание учетной политики должно включать методологический, технический и организационный аспекты (таблица 1.1.41)

Таблица 1.1.41 – Содержание учетной политики

Аспект	Содержание
Методологический аспект	Раскрывает сущность отдельных объектов учета, исходя из действующей нормативной базы. Способы ведения бухгалтерского учета, оказывающие существенное влияние на оценку и принятие управленческих решений пользователей бухгалтерской отчетности, также должны получить отражение в учетной политике организации. Способы ведения бухгалтерского учета, зафиксированные в приказе об учетной политике, применяются с первого января года, следующего за годом его издания. В течение всего года они не должны изменяться.
Технический аспект	Предусматривает рабочие инструменты реализации методологического аспекта. Он включает разработку и утверждение: <ul style="list-style-type: none"> • Рабочего плана счетов бухгалтерского учета на базе общепринятого плана счетов;

	<ul style="list-style-type: none"> • формы первичных учетных документов в тех случаях, когда для оформления некоторых хозяйственных операций не предусмотрены типовые формы; • формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности; • формы бухгалтерского учета; • порядка проведения инвентаризации; • методов оценки отдельных видов имущества и обязательств; • правил документооборота и технологии обработки учетной информации; • продолжительности первого отчетного года, если организация приобрела права юридического лица после 1 октября. • разработку различных вариантов распределения расходов по управлению производством и его обслуживанию и определение состава внутрипроизводственной отчетности для аппарата управления.
<i>Организационный аспект</i>	Является форма организации бухгалтерской службы управления. Соблюдение законодательства при осуществлении финансово-хозяйственной деятельности организации, равно как и ответственность за постановку бухгалтерского учета, возложены на руководителя.

Учетная политика может быть изменена в следующих случаях:

- ◆ изменение законодательства или нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- ◆ разработка организацией новых способов ведения бухгалтерского учета.

Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации. В этом случае изменения в учетную политику организации могут вноситься согласно приказу (или распоряжению) руководителя;

- ◆ Изменение условий деятельности организации.

Существенные изменения условий деятельности организации

могут быть связаны с реорганизацией, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д. При этом не считается изменением учетной политики утвержденные способы ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые впервые возникли в деятельности организации, т.е. ранее таких фактов не было.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляться в порядке, утвержденном для учетной политики. Изменения должны вводиться с 1 января года, следующего за годом их утверждения.

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

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Данная информация должна включать следующие позиции:

- ◆ Причину изменения учетной политики;
- ◆ Обоснованность такого изменения;
- ◆ Оценку последствий изменений в денежной оценке.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, объясняются в пояснениях к бухгалтерской отчетности организации.

Впервые в нашей стране в 2014 году введен в действие Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках, ошибки» (НСБУ 80). Данным документом определены правила разработки и использования учетной политики отечественными организациями. Использование учетной политики отечественными организациями.

Учетная политика организации включает:

- ◆ Виды учетной оценки;

- ◆ План счетов бухгалтерского учета;
- ◆ Формы первичных учетных документов;
- ◆ Форму бухгалтерского учета;
- ◆ Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- ◆ Иные способы организации и ведения бухгалтерского учета.

В учетной политике важно закрепить порядок проведения инвентаризации для ситуаций, когда она проводится по решению руководства организации. Для таких случаев определяется количество инвентаризаций в отчетном году, сроки их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, и т.д. С 2014 года не установлена обязанность проведения инвентаризации при смене руководителя организации.

Для учетной оценки активов, обязательств, собственного капитала, доходов, расходов организации применяются следующие виды учетной оценки (рисунок 1.1.33).



Рисунок 1.1.33 – Виды учетной политики

Порядок применения видов учетной оценки устанавливается законодательством Республики Беларусь (п. 2 ст. 12 Закона № 57-3).

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 8 "Учетная политика, изменения в бухгалтерских оценках и ошибки".

Цель настоящего стандарта состоит в установлении критериев выбора и изменения учетной политики, вместе с порядком учета и раскрытия информации об изменениях в учетной политике, изменениях в бухгалтерских оценках и корректировках ошибок. Настоящим стандартом планируется улучшить качество финансовой отчетности предприятия в отношении уместности, надежности и сопоставимости этой финансовой отчетности во времени и с финансовой отчетностью других предприятий.

Требования к раскрытию учетной политики за исключением относящихся к изменениям в учетной политике изложены в МСФО (IAS) 1 "представление финансовой отчетности".

Настоящий стандарт должен применяться при выборе и применении учетной политики и учете изменений в учетной политике, изменений в бухгалтерских оценках и корректировок ошибок предыдущих периодов.

1.2 БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ В ОРГАНИЗАЦИИ

1.2.1 Учет основных средств

1.2.1.1 Основные средства их учёт, классификация и оценка

Под основными средствами понимают совокупность активов имеющих материально вещественную форму, используемых организацией в хозяйственной деятельности в течение длительного времени сохраняемых при этом свою форму.

Основные средства в процессе производственной деятельности изнашиваются и переносят свою стоимость на изготавливаемую продукцию, работы, услуги.

Организацией в качестве основных средств принимаются к бухгалтерскому учету активы, имеющие материально-вещественную форму, при одновременном выполнении следующих условий признания:

- активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления во временное пользование (временное владение и пользование), за исключением случаев, установленных законодательством;
- организацией предполагается получение экономических выгод от использования активов;
- активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;
- организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;
- первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

Основные средства классифицируются следующим образом:

По видам:

- Здание;
- Сооружение;
- Передаточное устройство;
- Машины и оборудование;
- Транспортные средства;
- Инструменты;

- Производственный инвентарь;
- Хозяйственный инвентарь;
- Прочие

По назначению:

- Производственного назначения;
- Непроизводственного назначения.

по степени использования:

- В эксплуатации;
- Реконструкции
- Ремонте.
- Модернизации

По принадлежности:

- Собственные;
- Арендованные.

по видам экономической деятельности:

- Промышленность;
- Сельское хозяйство;
- Связь;
- Транспорт;
- Строительство;
- Торговля и общественное питание;
- Здравоохранение;
- Культура;
- Образование и другие.

МСФО 16 (IAS 16)

Международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 16 "Основные средства".

Цель настоящего стандарта состоит в определении порядка учета основных средств с тем, чтобы пользователи финансовой отчетности могли получать информацию об инвестициях предприятия в основные средства и об изменениях в составе таких инвестиций. Основными аспектами учета основных средств являются признание активов, определение их балансовой стоимости, а также соответствующих амортизационных отчислений и убытков от обесценения, подлежащих признанию. Он должен применяться для учета основных средств, за исключением случаев,

когда другой стандарт определяет или разрешает иной порядок бухгалтерского учета. Данный стандарт применяется также для учета недвижимости (объектов основных средств), находящихся в процессе строительства или разработки и предназначенных для дальнейшего использования в качестве инвестиционной недвижимости.

1.2.1.2 Оценка основных средств

Оценка основных средств, принимаемых к бухгалтерскому учету в результате произведенных капитальных вложений, безвозмездного поступления, полученных в качестве вклада в уставный капитал полученных по договору доверительного управления, полученных в иных случаях, установленных законодательством, а также основных средств, бывших в эксплуатации, принятых на учет в результате произведенных капитальных вложений.

Фактические затраты, связанные с приобретением, сооружением, изготовлением, доставкой, установкой и монтажом основных средств и доведением его до состояния, в котором они пригодны к использованию, в бухгалтерском учете отражаются:

- При выполнении работ хозяйственным способом;
- При выполнении работ подрядным способом.

Различают следующие виды стоимости:

- Первоначальная стоимость - стоимость, по которой актив принимается к бухгалтерскому учету в качестве основного средства;
- Переоцененная стоимость - стоимость основного средства после его переоценки;
- Остаточная стоимость - разница между первоначальной (переоцененной) стоимостью и амортизацией.

Таблица 1.2.1 – Формирование стоимости основных средств

Стоимость основных средств	Формирование стоимости основных средств
Первоначальная стоимость	Формируется из фактических затрат на их приобретение, сооружение и изготовление, включая расходы по доставке, монтажу и установке. Изменение первоначальной стоимости допускается лишь в случаях достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации соответствующих объектов.
Первоначальная стоимость	<p>Первоначальная стоимость для объекта определяется следующим образом:</p> <ul style="list-style-type: none"> • созданных в организации основных средств - определяется в сумме фактических прямых и распределяемых переменных косвенных затрат на их создание, за исключением случаев, установленных законодательством. • <u>поступающих от поставщика - согласно стоимости указанной в документах и затратам по доставке, установке и другим затратам;</u> • внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации - исходя из оценки их стоимости, произведенной в соответствии с законодательством. • безвозмездно полученных от других лиц основных средств - исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.

1.2.1.3. Учет поступления основных средств

Учет основных средств производится в соответствии с инструкцией по бухгалтерскому учету основных средств.

Основные средства поступают в результате строительства, изготовления, приобретения у поставщиков, безвозмездной передачи, в счет вклада в уставный капитал организации от учредителей, инвентаризации.

Способы поступления основных средств представлены на рисунке 1.2.1.

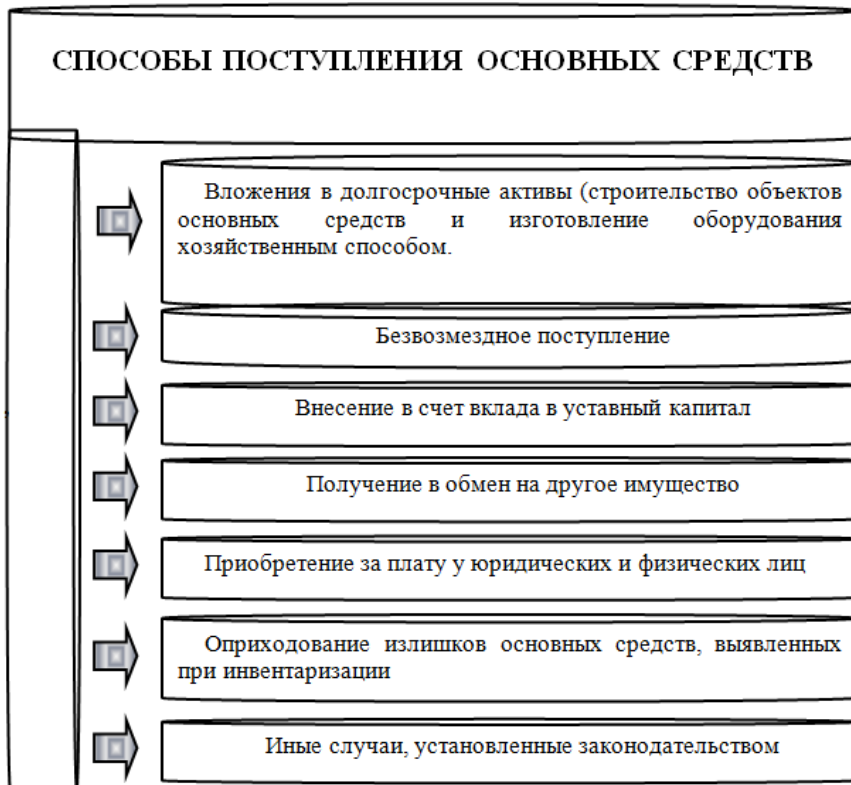


Рисунок 1.2.1 – Варианты поступления основных средств в организацию

Документальное оформление поступления основных средств

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект основных средств, то есть объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, а также обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту основных

средств независимо от того, находится он в эксплуатации, в запасе или на консервации, присваивается отдельный инвентарный номер. Инвентарные номера присваиваются бухгалтерией организации в момент принятия объектов к бухгалтерскому учету (рисунок 1.2.2).



Рисунок 1.2.2 – Документальное оформление поступления основных средств

Активный счет 01 «основные средства»

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по счету 01 "Основные средства" по первоначальной стоимости.

Счет 01 «Основные средства» предназначен для обобщения информации о наличии и движении основных средств организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, а также полученных в финансовую аренду (лизинг), доверительное управление.

К счету 01 «Основные средства» могут быть открыты субсчета по видам основных средств.

01 «Основные средства»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
08	Сн - первоначальная (переоцененная) стоимость ос на начало месяца	Амортизация выбывающих основных средств	02
91	Первоначальная стоимость введенных в эксплуатацию ос Первоначальная стоимость основных средств, выявленных в результате инвентаризации (излишки)	Остаточная стоимость ос	91

Активный счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы»

Счет 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» предназначен для обобщения информации о наличии и движении оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в возводимых или реконструируемых объектах у заказчика, застройщика и подрядчика, а также строительных материалов, находящихся у заказчика, застройщика.

К счету 07 «Оборудование к установке и строительные материалы» могут быть открыты субсчета:

07-1 «Оборудование к установке на складе»;

07-2 «Оборудование к установке, переданное в монтаж»;

07-3 «Строительные материалы».

07.1 «Оборудование к установке на складе»

Кор. Счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. Счет Дебет
60,76	Сн - первоначальная стоимость оборудования на начало месяца	Списание фактической стоимости оборудования переданного в монтаж	07.2
	стоимость оборудования поступившего от поставщика	Списание стоимости оборудования:	
	75	стоимость оборудования переданного учредителями	- при реализации, ликвидации, при безвозмездной передаче, чрезвычайных обстоятельствах;
98	Стоимость оборудования полученного безвозмездно	- при недостатке и порче оборудования	94

Активный счет 08 «Вложения в долгосрочные активы»

Активы, принимаемые к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, до их обязательной государственной регистрации, сертификации и т.п. Отражаются на счете 08 "вложения в долгосрочные активы".

Счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» предназначен для отражения информации о вложениях организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств.

Фактические затраты, связанные с приобретением (созданием) основных средств, доставкой, установкой, монтажом основных средств и приведением их в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 "Вложения в долгосрочные активы"

К счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» могут быть открыты субсчета:

08-1 «Приобретение и создание основных средств»;

08-2 «Приобретение и создание инвестиционной недвижимости»;

08-3 «Приобретение предметов финансовой аренды (лизинга)»;

08-4 «Приобретение и создание нематериальных активов»;

08-5 «Приобретение и создание иных долгосрочных активов».

По дебету счета 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражаются фактические затраты, включаемые в первоначальную стоимость основных средств.

Сальдо по счету 08 «Вложения в долгосрочные активы» отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции по приобретению или созданию основных средств, инвестиционной недвижимости, предметов финансовой аренды (лизинга), нематериальных активов, по формированию основного стада.

08 «Вложения в долгосрочные активы»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
60,76	Сн - сумма затрат по незавершенному строительству на начало месяца	Первоначальная стоимость ос введенных в эксплуатацию (строительство, приобретение)	01
75	Стоимость поступивших ос от поставщика, сторонних организаций		
98	Стоимость основных средств, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный капитал организации		
07/2	стоимость безвозмездно полученных от других лиц основных средств		
10,07/3	Фактическая стоимость оборудования, работы по сборке и монтажу которого закончены		
60,76	стоимость материалов используемых для строительства и приобретения основных средств		
70, 69/1, 76/2	затраты по доставке, строительству и монтажным работам		
	Затраты организации по заработной плате с начислениями за строительство и монтажные работы		

Поступление основных средств в результате строительства

На субсчете 08.1 учитываются затраты по возведению зданий и сооружений, монтажу оборудования, стоимость переданного в

монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом

Строительство хозяйственным способом

Пример.

Организация строит административное здание хозяйственным способом. Для строительства со склада отпущены строительные материалы на сумму 2 300 руб. Начислена заработная плата рабочим за строительство 320 руб. На заработную плату начислены взносы по социальному страхованию в ФСЗН и взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Со склада отпущено оборудование, подлежащее монтажу на сумму – 740 руб. (таблица 1.2.2).

Таблица 1.2.2 – Хозяйственные операции

№ д/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Накладная	Отпущены со склада стройматериалы	08.1	07.3	2300
2.	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата рабочим за строительство	08.1	70	320
3.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование (34%)	08.1	69.1	108,80
4.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (0,6%)	08.1	76.2	1,92
5.	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж, бухгалтерская справка-расчет	Передано оборудование со склада для сборки и монтажа	07.2	07.1	740
6.	Акт о выполненных работах (оказанных услугах), бухгалтерская справка	Отражена в составе долгосрочных активов стоимость оборудования, работы по сборке и монтажу которого закончены	08.1	07.2	740
7.	Акт о приеме-передаче	Построенное административное здание введено в эксплуатацию	01	08.1	3470,72

Строительство подрядным способом

Пример.

Организация строит здание цеха подрядным способом. Начислено и оплачено подрядной организации 4800 руб., в том числе НДС 800 руб. (таблица 1.2.3)

Таблица 1.2.3 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Счет-фактура	Принят счет подрядной организации за строительство: - отражена стоимость строительных работ - отражен НДС	08.1 18	60 60	4000 800
2.	Акт о приеме-передаче основных средств	Введен в эксплуатацию строительный объект	01	08.1	4000
3.	Выписка банка, платежное поручение	Произведена оплата подрядной организации: - с расчетного счета списаны денежные средства	60	51	4800

Приобретение основных средств у поставщика

Пример.

Организация приобретает у поставщика строительную технику на сумму 9600 руб., в том числе НДС – 1600 руб. Стоимость услуг транспортной организации за перевозку строительной техники – 240 руб., в том числе НДС – 40 руб. (таблица 1.2.4)

Таблица 1.2.4 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Акт о приеме-передаче основных средств	Поступила строительная техника от поставщика: - отражена стоимость строительной техники - отражен НДС	08/1 18/1	60 60	8000 1600
2.	Счет фактура	Принят счет транспортной организации за перевозку строительной техники - отражена стоимость перевозки - отражен НДС	08/1 18/3	76 76	200 40
3.	Акт о приеме-передаче основных средств	Введена в эксплуатацию строительная техника	01	08.1	8200
4.	Выписка банка платежное поручение	С расчетного счета перечислены денежные средства транспортной организации	76	51	240

Поступление основных средств от учредителей

Пример.

Зарегистрирована организация с уставным капиталом 4800 руб. Учредитель вносит в уставный капитал станок стоимостью 2300 руб. (согласно экспертной оценки). Стоимость услуг транспортной организации за перевозку – 480 руб. В т. ч. НДС – 80 руб. Для установки станка израсходованы материалы на 600 руб. За монтажные работы начислена заработная плата на сумму 800 руб. Начислены взносы на социальное страхование. Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (таблица 1.2.5).

Таблица 1.2.5 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Акт о приеме-передаче основных средств заключение об оценке	Поступил станок от учредителей	08.1	75	2300
2.	Товарная накладная, товарно-транспортная накладная счёт – фактура	Принят счёт транспортной организации за перевозку станка: - отражена стоимость перевозки. - отражён НДС	08.1 18.3	76 76	400 80
3.	Накладная	Со склада отпущены материалы для проведения монтажных работ	08/1	10	600
4.	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата рабочим за монтажные работы	08.1	70	800
5.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование (34%)	08.1	69.1	272
6.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (0,6%)	08.1	76.2	4,80
7.	Акт о приеме-передаче основных средств	Введены в эксплуатацию станки: затраты по монтажу отнесены на увеличение стоимости станка	01	08.1	4376,80

1.2.1.4 Учёт амортизации основных средств

Амортизация как процесс перенесения стоимости объектов основных средств на стоимость производимых (оказываемых) с их использованием в процессе предпринимательской деятельности товаров, работ, услуг включает в себя:

- распределение амортизируемой стоимости объектов основных средств между отчетными периодами, составляющими в совокупности расчетный (ожидаемый) срок службы, рациональным способом, выбранным организацией самостоятельно;
- систематическое включение организацией относящейся к данному отчетному периоду части стоимости используемых

объектов основных средств (амортизационные отчисления) в затраты на производство с отражением в бухгалтерском учете.

Счет 02 «Амортизация основных средств» предназначен для обобщения информации об амортизации основных средств.

02 «Амортизация основных средств»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. Счет Дебет
01	Сумма амортизации выбывающих основных средств	Сн - сумма амортизации собственных основных средств на начало месяца	
		Начисление амортизации за месяц	20, 23, 25, 26, 44, 08, 83, 90, 91, 97

Начисление амортизации осуществляется в соответствии с законодательством исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств, установленного срока полезного использования объектов(спи), участвующих в предпринимательской деятельности, или нормативного срока службы объектов, не участвующих в предпринимательской деятельности, и выбранного способа (метода) начисления амортизации.

Амортизируемая стоимость – стоимость, от величины которой рассчитываются амортизационные отчисления.

Величина недоамортизированной стоимости представляет собой разницу стоимости, по которой эти объекты (бывшие и не бывшие в эксплуатации) числятся в бухгалтерском учете и величины накопленной амортизации.

Накопленная амортизация - суммы амортизационных отчислений, включенные в расходы по текущей деятельности и прочие расходы.

Амортизируемая стоимость основных средств изменяется в случаях:

- Модернизации;
- Реконструкции;

- Частичной ликвидации;
- Дооборудования;
- Достройки;
- Проведения переоценки основных средств

При принятии амортизируемого объекта к бухгалтерскому учету для использования в предпринимательской деятельности организация самостоятельно рассчитывает годовые (месячные) нормы амортизационных отчислений в соответствии с выбранным способом начисления амортизации исходя из установленных сроков полезного использования.

Организация определяет нормативный срок службы в зависимости от видов основных средств в соответствии с их классификацией.

Месячная норма (сумма) амортизации при линейном и нелинейном способах ее начисления составляет $1/12$ ее годовой нормы (суммы) с месяца начала начисления амортизации.

Выбор варианта расчета амортизации исходя из месячной нормы или суммы закрепляется учетной политикой организации. В течение отчетного года выбранный вариант расчета амортизации пересмотру не подлежит.

Норма амортизации рассчитывается в процентах с двумя знаками после запятой, а при компьютерной обработке информации - не менее чем с шестью знаками после запятой.

Амортизация начисляется ежемесячно по объектам основных средств до полного перенесения стоимости объекта или его выбытия в соответствии с принятым способом (методом) амортизации основных средств.

Линейный способ начисления амортизации

Линейный способ заключается в равномерном начислении амортизации в течение всего срока полезного использования объекта основных средств. При линейном способе годовая (месячная) сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения амортизируемой стоимости на рассчитанную годовую (месячную) норму амортизационных отчислений либо делением амортизируемой стоимости на установленный

нормативный срок службы (срок полезного использования) в годах (месяцах).

$$H_a = \frac{1}{СПИ} \times 100$$

$$A_{год} = AC \times H_a$$

$$A_{месяц} = \frac{AC \times H_a}{12} \quad \text{или} \quad A = \frac{A_{год}}{12}$$

Где AC - амортизируемая стоимость, руб.;

H_a - годовая норма амортизации, %;

$A_{год}$ - сумма амортизационных отчислений за год, руб.

$A_{месяц}$ - сумма амортизационных отчислений за месяц, руб.

Амортизируемая стоимость (AC):

- первоначальная (восстановительная) стоимость;

- недоамортизированная (остаточная) стоимость.

Пример.

стоимость компьютера составляет – 12 84 руб. Спи – 5 лет.

$$H_a = \frac{1}{5} \times 100 = 20 (\%)$$

$$A_{год} = 1284 \times 20\% = 256,80 (\text{руб.})$$

$$A_{месяц} = \frac{1284 \times 20\%}{12} = 21,40 (\text{руб.})$$

Нелинейный способ начисления амортизации

Нелинейный способ заключается в неравномерном начислении амортизации. Нелинейный способ не применяется для следующих видов ос:

- Здания, сооружения, за исключением антенн и взлетно-посадочных полос;
- Машины, оборудование и транспортные средства с нормативным сроком службы до 3 лет, легковые автомобили (кроме эксплуатируемых в качестве служебных, относимых к специальным, а также используемых для услуг такси);
- Оборудование гражданской авиации, срок полезного использования которого определяется исходя из временного ресурса;
- Уникальное оборудование, предназначенное для использования в испытаниях, производстве опытных партий продукции;
- Предметы интерьера, включая офисную мебель;
- Предметы для отдыха, досуга и развлечений;

При нелинейном способе годовая сумма амортизационных отчислений рассчитывается прямым методом суммы чисел лет, обратным методом суммы чисел лет либо методом уменьшаемого остатка с коэффициентом ускорения от 1 до 2,5 раза. Нормы начисления амортизации в первом и каждом из последующих лет срока применения нелинейного способа могут быть различными.

Метод суммы чисел лет (СЧЛ)

Прямой метод суммы чисел лет заключается в определении годовой суммы амортизационных отчислений исходя из амортизируемой стоимости объектов основных средств и нематериальных активов и отношения, в числителе которого - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Сумма чисел лет срока полезного использования объекта определяется по следующей формуле:

$$СЧЛ = \frac{СПИ \times (СПИ + 1)}{2};$$

$$H_{a1год} = \frac{СПИ}{СЧЛ} \times 100;$$

Пример.

Стоимость компьютера составляет – 1284 руб. Спи - 5 лет

$$СЧЛ = \frac{5 \times (5 + 1)}{2} = 15;$$

$$H_{a1год} = \frac{5}{15} \times 100 = 33,33 (\%);$$

$$A_{за1год} = 1284 \times 33,33\% = 427,95 (\text{руб.});$$

$$A_{месяц} = \frac{427,95}{12} = 35,66 (\text{руб.});$$

$$H_{a2год} = \frac{СПИ - 1}{СЧЛ} \times 100;$$

$$H_{a2год} = \frac{5 - 1}{15} \times 100 = \frac{4}{15} \times 100 = 26 (\%);$$

$$A_{за2год} = 1284 \times 26\% = 333,84 (\text{руб.});$$

$$A_{мес} = \frac{333,84}{12} = 27,82 (\text{руб.});$$

$$H_{a3год} = \frac{СПИ - 2}{СЧЛ} \times 100 = \dots \text{ И т.д.}$$

Пример.

Стоимость компьютера составляет – 1 284 руб. СПИ - 5 лет, - число лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта – 3.

$$A_{год} = 1284 \times \frac{5 - 3 + 1}{15} = 216,8 (\text{руб.})$$

$$A_{\text{мес}} = \frac{216,8}{12} = 18,06 \text{ (руб.)}$$

Метод уменьшаемого остатка

При методе уменьшаемого остатка, годовая сумма начисленной амортизации рассчитывается исходя определенной на начало отчетного года недоамортизируемой стоимости (разности амортизируемой стоимости и суммы начисленной до начала отчетного года амортизации) и нормы амортизации исчисленной исходя из СПИ и коэффициента ускорения (от 1 до 2,5 раза) принятого в организации.

$$A_{\text{за } 1 \text{ год}} = AC \times H_a;$$

$$A_{\text{за } 2 \text{ год}} = (AC - A_{\text{за } 1 \text{ год}}) \times H_a;$$

$$A_{\text{за } 3 \text{ год}} = (AC - A_{\text{за } 1 \text{ год}} - A_{\text{за } 2 \text{ год}}) \times H_a;$$

$$A_{\text{за } n \text{ год}} = AC - A_{\text{за } 1 \text{ год}} - A_{\text{за } 2 \text{ год}} - A_{\text{за } n-1 \text{ год}}.$$

Пример.

Стоимость компьютера составляет – 1284 руб. Спи - 5 лет (коэффициент ускорения - 2)

$$H_a = \left(\frac{1}{\text{СПИ}} \times 100\right) * K;$$

$$H_a = \left(\frac{1}{5} \times 100\right) * 2 = 20 * 2 = 40 (\%)$$

$$A_{\text{за } 1 \text{ год}} = 1284 \times 40\% = 513,60 \text{ (руб.)};$$

$$A_{\text{мес}} = \frac{513,6}{12} = 42,8 \text{ (руб.)};$$

$$A_{\text{за } 2 \text{ год}} = (1284 - 513,6) \times 40\% = 308,16 \text{ (руб.)}.$$

Производительный способ

Производительный способ заключается в начислении амортизации исходя из амортизируемой стоимости объекта и отношения натуральных показателей объема продукции, выпущенной в текущем периоде, к установленному ресурсу

объекта.

Ресурс объекта – это количество продукции в натуральных показателях, который может быть выпущено на протяжении всего срока эксплуатации объекта.

$$H_a = \frac{AC}{\text{прогнозируемый объём продукции}} (\text{руб.});$$

$$A = \text{Объём продукции в текущем отчётном периоде} \times H_a .$$

Пример.

Первоначальная стоимость автомобиля равна 22 000 руб.

В течение спи прогнозируемый пробег – 310 000 км.

В текущем месяце выполнил пробег – 1 100 км.

$$H_a = \frac{22000}{310000} = 0,07 (\text{руб.});$$

$$A = 1100 \times 0,07 = 77 (\text{руб.})$$

Амортизация начисляется ежемесячно в соответствии с принятым методом. Начисление амортизации ос вновь введенных в эксплуатацию начисляется с 01 числа месяца следующего за месяцем их введения. Начисления амортизации прекращается с 01 числа месяца следующего за месяцем выбытия. По амортизируемым объектам начисление амортизация прекращается с 01 числа месяца следующего за месяцем полного включения стоимости данных объектов в затраты производства. Амортизация относится на себестоимость при нахождении ос используемых в эксплуатации, простое, в т. ч. В связи с проведением ремонта сроком до 3-х месяцев. На внереализационные расходы при нахождении ос в простое в т.ч. В связи с проведением ремонтов сроком свыше 3-х месяцев, в запасе, в консервации – свыше 1 года.

1.2.1.5 Учёт ремонта основных средств

Затраты, производимые при ремонте объектов основных средств, оформляются соответствующими первичными документами по учету расхода материальных ценностей, начисления оплаты труда, задолженности поставщикам за выполненные работы, оказанные услуги и других видов расходов.

К таким затратам относятся расходы на технический осмотр и уход, на проведение текущего и капитального ремонта.

Фактические затраты по перечисленным работам включаются в себестоимость продукции, работ, услуг и отражаются в бухгалтерском учете

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих ремонту, в денежном выражении исходя из системы плано-предупредительного ремонта, разрабатываемым организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин.

При проведении капитального ремонта учет затрат ведется по отдельным объектам или группам основных средств.

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту приемки-сдачи отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма ОС-2).

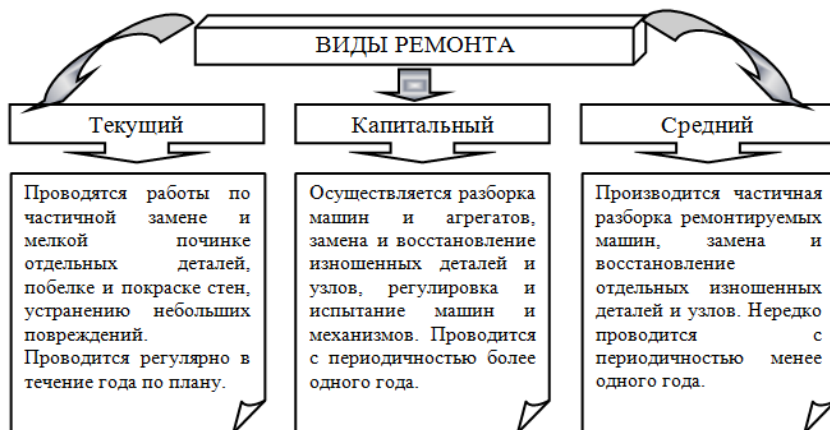


Рисунок 1.2.3 – Классификация видов ремонта

Ремонт может производиться хозяйственным и подрядным способами:

-хозяйственный способ предусматривает проведение ремонтных работ силами и средствами самого предприятия;

-подрядный способ предусматривает проведение ремонтных работ с привлечением подрядных сторонних организаций.

Хозяйственный способ ремонта основных средств

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства организации.

К счету 23 «Вспомогательные производства» могут быть открыты субсчета по видам вспомогательных производств.

23 «Ремонт основных средств»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
10 70,69.1, 76.2 02	Сн - сумма затрат на проведение ремонта на начало месяца	Списание суммы затрат на проведении капитального ремонта в затраты на производство	20
	стоимость материалов, запчастей топлива, используемых для ремонта ос, Зарботная плата ремонтных рабочих с начислениями начисление амортизации ос, используемых ремонтной службой		

Пример.

Выполнен ремонт механического пресса в ремонтном цехе организации, в соответствии со сметой затрат расходы на ремонт механического пресса составляют (таблица 1.2.6):

1. Стоимость израсходованных на ремонт запчастей – 150 руб.;
2. Стоимость израсходованных на ремонт материалов – 80 руб.;
3. Зарботная плата работников цеха – 200 руб.,
4. Начислены взносы на социальное страхование (34%).
5. Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (0,6%).

Начислена амортизация специальных установок – 90 руб.

Таблица 1.2.6 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Требование (накладная)	Со склада опущены запасные части для ремонта механического пресса	23	10.5	150
2.	Требование (накладная)	Со склада опущены материалы	23	10.1	80
3.	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата рабочим за ремонт механического пресса	23	70	200
4.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование	23	69	68
5.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	23	76.2	1,2
6.	Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация специальных установок	23	02	90
7	Акт о выполненных работах (оказанных услугах)	Затраты связанные с ремонтом списаны на основное производство	20	23	589,2

Затраты, связанные с проведение ремонта подрядным способом, включаются в затраты того производства, где эксплуатируется объект основных средств.

Пример.

По договору выполнен капитальный ремонт гидравлического домкрата подрядным способом, стоимость которого составляет 480 руб., в том числе НДС 80 руб. (таблица 1.2.7).

Таблица 1.2.7 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
	Счёт фактура акт о выполненных работах (оказанных услугах)	Принят счёт подрядной организации на проведение ремонта гидравлического домкрата - отражена стоимость; - отражен ндс	20 18.3	60 60	400 80

1.2.1.6 Учёт выбытия основных средств

Для определения целесообразности и эффективности дальнейшего использования объектов основных средств, оформления документации на списание указанных объектов в организации приказом руководителя может быть создана постоянно действующая комиссия, в состав которой входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер (бухгалтер), и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств.

ОС выбывают следующим образом:

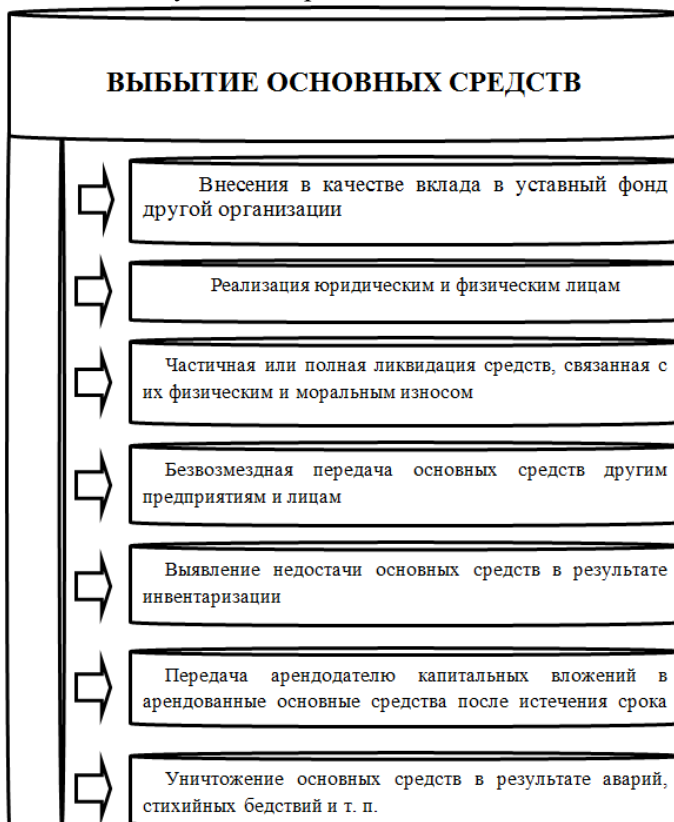


Рисунок 1.2.4 – Варианты выбытия основных средств

При оставлении следующие документы:

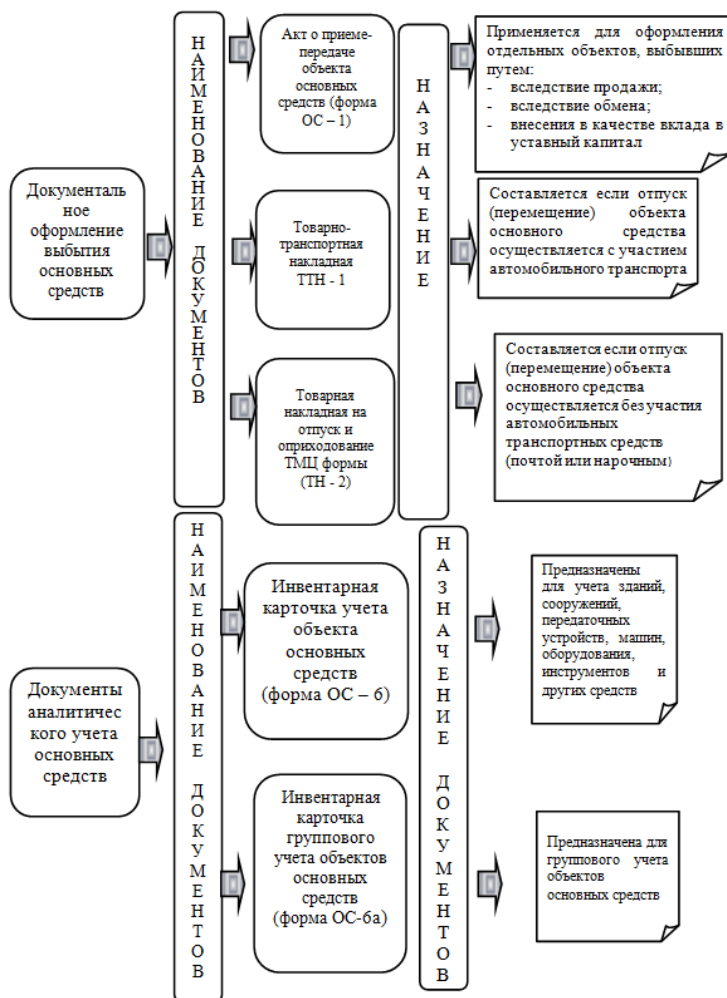


Рисунок 1.2.5 – Документальное оформление выбытия основных средств

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности

Отражение выбытия ОС в результате реализации и ликвидации вследствие морального и физического износа, а также расходы по демонтажу, разборке, продаже отражаются на счёте 91 «Прочие доходы и расходы».

91 «Прочие доходы и расходы»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
	91.1 «Прочие доходы»		
		Сн	51,52, 55,62
		- Выручка от реализации ОС	
		- Стоимость материалов при списании ОС	
	91.2 «НДС»		
68/2	Сн		
	Начисление НДС		
	91.4 «Прочие расходы»		
01	Сн		
	- Остаточная стоимость выбывающих ОС		
10, 60,76, 70,69.1, 76.2	- Расходы, связанные с реализацией, ликвидацией ОС (расход материалов, погрузочно-разгрузочные работы, демонтаж, заработная плата с начислениями)		
	91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов»		
	Сн	Сн	
83,84	Непокрытые расходы выбывающего объекта	Непокрытые расходы выбывающего объекта	83,84
99	Финансовый результат от выбытия - прибыль		

Выбытие основных средств в результате продажи

Пример.

Организация продает станок за 6000 руб., в том числе НДС 1000 руб. Сумма начисленной амортизации к моменту реализации составляет 600 руб.

При демонтаже израсходованы материалы стоимостью 400 руб. Начислена заработная плата рабочим за демонтаж 500 руб., а также налоги и отчисления на заработную плату. Первоначальная стоимость станка составляет 2300 руб. (таблица 1.2.8)

Таблица 1.2.8 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание записи	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1	Бухгалтерская справка, инвентарная карточка учета основного средства, акт о приеме-передаче основных средств	Списание амортизации	02	01	600
2	Бухгалтерская справка-расчет, акт о приеме-передаче основных средств	Отражена остаточная стоимость станка	91.4	01	1700
3	Накладная	Со склада отпущены материалы для демонтажа станка	91.4	10.1	400
4	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата работникам предприятия за демонтаж	91.4	70	500
5	Ведомость начисления заработной платы	Начислены обязательные взносы по социальному страхованию в ФСЗН	91.4	69.1	170
6	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в ПРУП «Белгосстрах» (0,6%)	91.4	76.2	0,3

7	Товарная накладная, акт о приеме-передаче основных средств, бухгалтерская справка-расчет	Станок передан покупателю	62	91.1	6000
8	Выписка банка, платежное поручение	На расчётный счёт поступили денежные средства от покупателя	51	62	6000
9	Бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС в бюджет с суммы выручки	91.2	68.2	1000
10	Бухгалтерская справка-расчет	Финансовый результат от продажи станка	91.5	99	2229,7
11	Бухгалтерская справка-расчет	Списана выручка от продажи объекта (при закрытии счёта).	91.1	91.5	6000
11.	Бухгалтерская справка-расчет	Списаны расходы, связанные с выбытием, (при закрытии счёта).	91.5	91.4	2770,3
12.	Бухгалтерская справка-расчет	Списывается НДС(при закрытии счёта)	91.5	91.2	1000
13	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств	83	84	

Финансовый результат = 6000 – 1000 – 1700 – 400 – 500 – 170 – 0,3 = 2229,3 (руб.)

Выбытие основных средств в результате ликвидации

Пример.

Организация ликвидирует здание испытательной станции, пришедшее в негодность (физический износ).

Первоначальная стоимость здания – 4800 руб., начисленная амортизация к моменту ликвидации составляет – 3700 руб. Стоимость оприходованного металлолома по цене возможного использования – 20 руб. Начислено подрядной организации за разборку здания – 36 руб., в т. ч. НДС – 6 руб. (таблица 1.2.9.)

Таблица 1.2.9 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Бухгалтерская справка, инвентарная карточка учета основного средства, акт о приеме-передаче основных средств	Списание амортизации здания	02	01	3700
2	Бухгалтерская справка-расчет, акт о приеме-передаче основных средств	Списание остаточной стоимости	91.4	01	1100
3	Накладная	Оприходован металлолом по цене возможного использования	10.6	91.1	20
4	Счёт - фактура	Принят подрядной организации за разбор здания: -отражена стоимость ремонта -отражен НДС	91/4 18/3	60 60	30 6
5	Выписка с банка, платёжное поручение	С расчетного счёта оплачено подрядной организации за разборку здания	60	51	36
6	Бухгалтерская справка-расчет	Списываются непокрытые расходы по выбывающей станции $20-1100-30=1150$	83,84	91.5	1150
7	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма числящегося по выбывающим основным средствам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных основных средств	83	84	

МСФО (IAS) 17 «Аренда» — международный стандарт финансовой отчётности, который состоит в определении учётной политики и правил раскрытия информации для применения арендаторами и арендодателями¹

цель настоящего стандарта заключается в определении надлежащей учетной политики и состава информации, подлежащей раскрытию, в отношении договоров аренды для арендаторов и арендодателей.

настоящий стандарт должен применяться для учета всех договоров аренды, за исключением:

- договоров аренды, относящихся к разведке или использованию полезных ископаемых, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов;
- лицензионных соглашений, предметом которых являются такие объекты, как кинофильмы, видеозаписи, пьесы, рукописи, патенты и авторские права.

1.2.1.7 Инвентаризация основных средств

Для отражения инвентаризации используется активный счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» предназначен для обобщения информации о движении сумм по недостачам и потерям от порчи материалов, товаров, иных запасов, основных средств и другого имущества, выявленным в процессе его заготовления, хранения и реализации, кроме потерь имущества в результате стихийных бедствий.

На счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» предназначен для обобщения информации о расчетах с работниками, кроме расчетов по оплате труда, расчетов по выплате работникам дивидендов и других доходов от участия в уставном фонде организации, расчетов с подотчетными лицами.

На субсчете 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба» учитываются расчеты по возмещению ущерба, причиненного работниками в результате недостач имущества, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

94 «Недостачи и потери от порчи имущества»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
01	Сн - сумма недостачи ос на начало месяца	- списание недостачи ос на конкретного виновника - списание недостачи ос на прочие расходы	73.2 91.4
	- остаточная стоимость недостающих ос		

73.2 «Расчёт по возмещению ущерба»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
94	Сн - сумма недостачи, материального ущерба На начало месяца		
	Списание недостачи на конкретного виновника	Сумма возмещения недостачи, материального ущерба за счёт: - ежемесячных удержаний из заработной платы; - взнос наличных денежных средств в кассу	70 50

Пример.

В результате проведения инвентаризации обнаружена недостача гидравлического домкрата. Стоимость которой по данным бухгалтерского учёта составляет – 2800 руб., начислена амортизация – 1500 руб. (таблица 1.2.10)

Таблица 1.2.10 – Хозяйственные операции

п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Инвентаризационная опись основных средств, сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, приказ руководителя, инвентарная карточка учета основного средства, бухгалтерская справка-расчет	Списание амортизации	02	01	1500
2	Инвентаризационная опись основных средств, сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, приказ руководителя, инвентарная карточка учета основного средства, бухгалтерская справка-расчет	Списание остаточной стоимости	94	01	1300
3.	Решение руководителя Ведомость начисления заработной платы	Списание суммы недостачи на конкретного виновника	73/2	94	1300
4*.	Бухгалтерская справка-расчет	Списывается сумма недостачи на прочие расходы	91/4	94	1300
4.	Ведомость начисления заработной платы	Сумма недостачи удержана из заработной платы конкретного виновника	70	73/2	1300

Пример.

В результате инвентаризации обнаружено неоприходованное оборудование. Экспертным путём установлена стоимость – 1240 руб. (таблица 1.2.11)

Таблица 1.2.11 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Инвентаризационная опись, сличительная ведомость	Оприходовано оборудование по результатам инвентаризации	01	91.1	1240

1.2.1.8 Переоценка основных средств

Переоценка проводится с целью приведения стоимости имущества, отраженной в бухгалтерском учете, к сумме денежных средств, которая должна была бы быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае замены данного имущества в текущих рыночных условиях.

Переоценка имущества производится на 1 января года, следующего за отчетным, за период, прошедший с даты предыдущей переоценки по 31 декабря отчетного года, с отражением ее результатов в бухгалтерском учете организаций 31 декабря отчетного года.

При проведении переоценки имущества (основных средств) применяют следующие методы (рисунок 1.2.6).



Рисунок 1.2.6 – Метод переоценки

Порядок проведения переоценки индексным методом:

- 1) Величина переоцененной стоимости:

$$\boxed{\text{переоцененная стоимость}} = \boxed{\text{первоначальная стоимость}} \times \boxed{\text{коэффициент пересчета}}$$

2) Накопленная амортизация после переоценки:

При проведении переоценки основных средств сумма накопленной амортизации основных средств определяется путем умножения переоцененной стоимости основных средств на удельный вес (в процентах) накопленной на дату переоценки амортизации

$$\boxed{\text{накопленная амортизация (амортизация после переоценки)}} = \boxed{\text{переоцененная стоимость}} \times \boxed{\text{удельный вес накопленной на дату переоценки амортизации}}$$

Удельный вес накопленной на дату переоценки амортизации рассчитывается (с точностью до двух знаков после запятой) как отношение суммы накопленной амортизации до переоценки по каждому основному средству к его первоначальной стоимости, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки.

3) Остаточная стоимость основных средств после переоценки:

Остаточная стоимость основных средств, определяемая при переоценке, рассчитывается как разность между переоцененной стоимостью и суммой накопленной амортизации основных средств.

$$\boxed{\text{Остаточная стоимость}} = \boxed{\text{Переоцененная Стоимость}} - \boxed{\text{Накопленная амортизации (амортизация после переоценки)}}$$

4) Рассчитывают сумму дооценки:

Дооценка первоначальной стоимости основных средств определяется как разность между переоцененной стоимостью и

первоначальной стоимостью основных средств, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки.

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{дооценка первоначальной} \\ \text{(переоцененной)} \\ \text{стоимости} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{переоцененная} \\ \text{стоимость} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{l} \text{первоначальная} \\ \text{стоимость} \end{array}}$$

5) Рассчитывают сумму увеличения амортизации:

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{дооценка} \\ \text{накопленной} \\ \text{амортизации} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{амортизация после} \\ \text{переоценки} \\ \text{(накопленная} \\ \text{амортизация)} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{l} \text{амортизация до} \\ \text{переоценки} \end{array}}$$

Результат переоценки отражается в бухгалтерском учёте следующим образом (таблица 1.2.12)

Таблица 1.2.12 – Хозяйственные операции

№ п/п	Содержание операции	Дебет	Кредит
1.	Дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств	01	83
2.	Дооценка накопленной амортизации	83	02

Пример. На балансе организации по состоянию на 01.01.2019 года числятся основные средства:

№ п/п	Наименование	Первоначальная стоимость, руб.	Амортизация, руб.	Удельный вес накопленной амортизации %
1.	Здание администрации	48 920	10 617	$\frac{10617}{48920} \times 100 = 21,7$
2.	Здание цеха	69 769	31 117	$\frac{31117}{69769} \times 100 = 44,6$
Итого:		118 689	41734	-

При проведении переоценки основных средств составляется

ведомость переоценки основных средств по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, которая подписывается председателем и членами комиссии и утверждается руководителем организации.

1) переоцененная стоимость:

$$1. 48\,920 * 2,3699 = 115\,936 \text{ тыс. руб.};$$

$$2. 69\,769 * 2,5318 = 176\,641 \text{ тыс. руб.}$$

2) накопленная амортизации (амортизация после переоценки):

$$1. 115\,936 * 21,7\% = 25\,158 \text{ тыс. руб.};$$

$$2. 176\,641 * 44,6\% = 78\,782 \text{ тыс. руб.}$$

3) остаточная стоимость основных средств после переоценки:

$$1. 115\,936 - 25\,158 = 90\,778 \text{ тыс. руб.};$$

$$2. 176\,641 - 78\,782 = 97\,859 \text{ тыс. руб.}$$

4) дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств, числящейся в бухгалтерском учете до переоценки:

$$292\,577 - 118\,689 = 173\,888 \text{ тыс. руб.}$$

5) дооценка накопленной амортизации при переоценке основных средств

$$103\,940 - 41\,734 = 62\,206 \text{ тыс. руб.}$$

Д	01.1	К	Д	02	К	Д	83	К
	Сн=118689				Сн=41734			Сн

Переоценка основных средств отражена в (таблица 1.2.13 – 1.2.14).

Таблица 1.2.13 – Отражение переоценки основных средств на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. руб.
1.	Ведомость переоценки основных средств	Отражена дооценка первоначальной (переоцененной) стоимости основных средств	01	83	173 888
2.	Ведомость переоценки основных средств	Отражена дооценка накопленной амортизации при переоценке основных средств	83	02	62 206

1.2.2 Учет нематериальных активов

1.2.2.1 Понятие, объекты учёта и оценка нематериальных активов

Под нематериальным активами понимают объекты, имеющие стоимостную оценку, но не имеющие вещественной формы, используемые на предприятии в хозяйственной деятельности в течении длительного времени (более 12 месяцев).

Организацией в качестве нематериальных активов принимаются к бухгалтерскому учету активы, не имеющие материально-вещественной формы, при выполнении следующих условий признания:

- Активы идентифицируемы, то есть отделимы от других активов организации;
- Активы предназначены для использования в деятельности организации, в том числе в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации, а также для предоставления в пользование;
- Организация предполагает получение экономических выгод от использования активов и может ограничить доступ других лиц к данным выгодам;
- Активы предназначены для использования в течение периода продолжительностью более 12 месяцев;

Таблица 1.2.14 – Ведомость переоценки основных средств

№ п/п	Инвентарный №	Наименование объекта	Шифр групп основных средств	Дата принятия основных средств к бухгалтерскому учету (месяц, год)	Первоначальная стоимость (переоцененная) на 01.01.20__ г.	Коэффициент перерасчёта	Переоцененная стоимость	Удельный вес на дату переоценки в первоначальной стоимости, %	Накопленная амортизация (Амортизация после переоценки, руб.	Остаточная стоимость
1.	1.	Здание администрации	10001	30.11.2004	48 920	2,3699	115 936	21,7	25 158	90 778
2.	2.	Здание цеха	10002	30.04.2003	69 769	2,5318	176 641	44,6	78 782	97 859
Итого:			X	X	118 689	X	292 577	X	103 940	188 637

- Организацией не предполагается отчуждение активов в течение 12 месяцев с даты приобретения;

Первоначальная стоимость активов может быть достоверно определена.

К нематериальным активам относятся принадлежащие владельцу имущественные права:

- на объекты промышленной собственности;
- на произведения науки, литературы, искусства;
- на объекты смежных прав;
- на программы для ЭВМ и компьютерные базы данных;
- на использование объектов интеллектуальной собственности;
- на основе лицензионных и авторских договоров;
- на пользование природными ресурсами, землей;
- прочие:
 - лицензии на осуществление вида деятельности;
 - лицензии на осуществление внешнеэкономических операций;
 - лицензии прав доверительного управления

имуществом;

К нематериальным активам также относятся права на: изобретение; патенты; товарный знак; промышленные образцы; ноу-хау.

МСФО 38 (IAS 38) международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 38 "Нематериальные активы" – позволяет определить порядок учета нематериальных активов в зарубежных странах.

Цель настоящего стандарта - определить порядок учета нематериальных активов, в отношении которых отсутствуют конкретные указания в других стандартах. Настоящий стандарт требует, чтобы предприятие признавало нематериальный актив тогда и только тогда, когда имеет место соответствие определенным критериям. Стандарт также устанавливает порядок оценки балансовой стоимости нематериальных активов и требует раскрытия определенной информации о нематериальных активах.

Настоящий стандарт должен применяться при учете нематериальных активов, за исключением:

- нематериальных активов, подпадающих под требования другого стандарта МСФО;

- финансовых активов в значении, определенном в МСФО (IAS) 32 "финансовые инструменты: представление информации";
- признания и оценки активов, связанных с разведкой и оценкой (см. МСФО (IFRS) 6 "Разведка и оценка запасов полезных ископаемых"); и
- затрат по разработке и добыче минеральных ресурсов, нефти, природного газа и аналогичных невозобновляемых ресурсов.

Согласно IAS 38 компания должна признавать нематериальные активы только при условии, что они отвечают определенным критериям. IAS 38 также определяет способы оценки балансовой стоимости и предписывает требования к раскрытию нематериальных активов в финансовой отчетности.

1.2.2.2 Оценка нематериальных активов

В бухгалтерском учёте нематериальные активы оцениваются по первоначальной стоимости, которая для объектов определяется следующим образом (таблица 1.2.15)

Таблица 1.2.15 - Оценка нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов	Формирование стоимости нематериальных активов
Первоначальная стоимость приобретенных нематериальных активов	<p>Определяется в сумме фактических затрат на их приобретение, включая:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Стоимость приобретения нематериальных активов; • Таможенные сборы и пошлины; • Проценты по кредитам и займам; • Затраты на услуги других лиц, связанные с приведением нематериальных активов в состояние, пригодное для использования; • Иные затраты, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов и приведением их в состояние, пригодное для использования.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, внесенных собственником имущества (учредителями, участниками) в счет вклада в уставный фонд организации	Определяется на основании заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность
Первоначальная стоимость безвозмездно полученных от других лиц нематериальных активов	Определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений в долгосрочные активы.
Первоначальная стоимость нематериальных активов, выявленных в результате инвентаризации как излишки	Определяется на дату проведения инвентаризации на основании документов, подтверждающих стоимость аналогичных активов (прейскурантов, каталогов и других), или заключений об их оценке, проведенной лицами, осуществляющими оценочную деятельность.

Документальное оформление нематериальных активов

Учет нематериальных активов ведется на основе первичных документов. (рисунок 1.2.7)

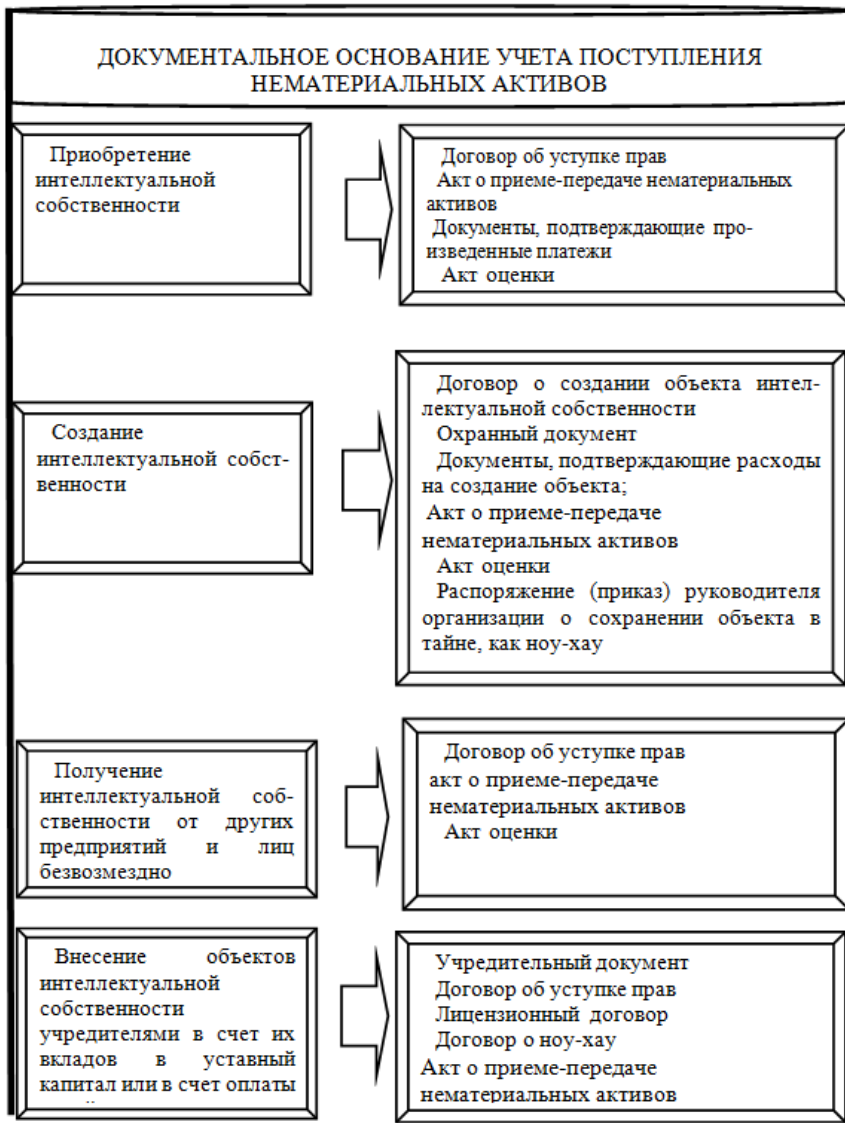


Рисунок 1.2.7 - Документное оформление нематериальных активов

1.2.2.3 Учёт поступления нематериальных активов

Документальное основание для отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с учетом поступления нематериальных активов, представлено ниже (за исключением операций в случае нескольких обладателей прав на один объект интеллектуальной собственности).

Нематериальные активы поступают следующим образом:

- в результате приобретения у других субъектов хозяйствования;

- в результате собственного изготовления;

- в счет вкладов в уставный капитал организации;

- в результате безвозмездной передачи.

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по счету 04 "Нематериальные активы" по первоначальной стоимости на основании акта о приеме-передаче нематериальных активов

04 "нематериальные активы"

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
	Сн Сумма нематериальных активов на начало месяца.	Списание амортизации при выбытии нематериальных активов	05
08	Фактическая стоимость поступивших нематериальных активов.	Списание остаточной стоимости выбывающих нематериальных активов.	91

Фактические затраты на приобретение нематериальных активов и приведение их в состояние, пригодное для использования, отражаются по дебету счета 08 "Вложения в долгосрочные активы" субсчете 08.4 "Приобретение и создание нематериальных активов"

08.4 “Приобретение и создание нематериальных активов”

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счет Дебет
	Сн Сумма затрат по приобретению, созданию нематериальных активов на начало месяца.		
60,76	Стоимость поступивших нематериальных активов от постановщика и других организаций.	принятие к бухгалтерскому учету нематериальных активов по первоначальной стоимости	04
75	Стоимость нематериальных активов поступивших от учредителей в счет вклада в уставной капитал.		
98	Стоимость нематериальных активов полученных безвозмездно.		
10	Материальные ценности, используемые для создания нематериальных активов.		
70,69/1, 76/2	Заработная плата с начислениями при создании нематериальных активов.		

Создание объектов нематериальных активов**Пример.**

Организация разрабатывает дизайн веб-сайта. Затраты составляют (таблица 1.2.16)

- Заработная плата разработчиков (работников организации) – 800 руб.;
- материалы – 3 руб.;
- Амортизация компьютеров- 70 руб.

Таблица 1.2.16 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Ведомость наличие заработной платы.	Отражена сумма расходов по оплате труда разработчиков работников организации -	08.4	70	800
2.	Ведомость наличие заработной платы.	Начислены взносы на социальное страхование	08.4	69.1	272
3.	Ведомость наличие заработной платы.	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	08.4	76.2	4,8
4.	Накладная	Отражена стоимость материалов	08.4	10.6	3
5.	Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация компьютеров	08.4	02	70
6.	Акт о приеме-передаче нематериальных активов	Веб-сайт отражен в составе нематериальных активов.	04	08.4	1149,8

Приобретение НМА у поставщика

Пример.

Организация разрабатывает дизайн веб-сайта с привлечением услуг организации-разработчика, стоимость услуг которой составляет 960 руб., в том числе НДС – 160 руб. Стоимость материалов – 20 руб. (таблица 1.2.17)

Таблица 1.2.17 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Накладная	Отражена стоимость материалов	08.4	10.6	20
2.	Счёт – фактура.	Принят счёт организации–разработчика:			
		- отражена стоимость услуг	08.4	60	800
		- отражен НДС	18.3	60	160
3.	Акт о приеме-передаче нематериальных активов	Веб-сайт оприходован в составе нематериальных активов организации	04	08.4	820

Пример.

Организации необходимо присвоить кодирование товара за регистрацию в международной товарной нумерации. Начислено и оплачено за регистрацию товара в международной товарной нумерации – 360 руб., в т. ч. НДС – 60 руб. За регистрацию свидетельства начислено и оплачено – 12 руб., в т.ч. НДС – 2 руб. (таблица 1.2.18)

Таблица 1.2.18 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Выписка банка, платежное поручение	С расчетного счета перечислены денежные средства за регистрацию в международной товарной нумерации	76	51	360

2.	Счёт - фактура	Принят счёт за регистрацию в международной товарной нумерации: - отражена стоимость регистрации - отражен НДС	08.4 18.3	76 76	300 60
3	Выписка банка, платежное поручение	С расчетного счета перечислены денежные средства за регистрацию свидетельства	76	51	12
4	Счёт - фактура	Принят счёт за регистрацию свидетельства: - отражена стоимость свидетельства - отражен НДС	08.4 18.3	76 76	10 2
5	Акт о приеме-передаче нематериальных активов	Кодирование товара отражено в составе нематериальных активов организации	04	08.4	310

Безвозмездное поступление НМА

Первоначальная стоимость объектов нематериальных активов, полученных от других организаций безвозмездно, оценивается по рыночной стоимости, в случае невозможности оценки по рыночной стоимости - по соглашению сторон, но не ниже балансовой стоимости, по которой данный нематериальный актив числится у передающей стороны.

Пример.

Организация получила безвозмездно исключительное право на издание научной литературы. Стоимость, указанная в документах передающей стороны – 1500 руб. Срок полезного использования - 10 лет (таблица 1.2.19).

Таблица 1.2.19 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Договор уступки, Акт приема-передачи, Акт внутренней оценки стоимости исключительного права	Отражена стоимость исключительного права на издание в составе доходов будущих периодов	08.4	98	1500
5	Акт о приеме-передаче нематериальных активов	Исключительное право отражено в составе нематериальных активов организации	04	08.4	1500
2.	Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация за месяц	20	05	12,5
3.	Бухгалтерская справка-расчет	Отражены доходы будущих периодов в составе прочих доходов в сумме начисленной амортизации за месяц	98	91.1	12,5

Поступление нематериальных активов в качестве вклада учредителей

Поступление нематериальных активов в качестве вклада учредителей в имущество организации производится по оценке эксперта (без НДС) с использованием субсчета 75.1 "Расчеты по вкладам в уставный капитал". Имущество, вносимое в качестве взноса (вклада) в уставный капитал организации в размерах, установленных учредительными документами, не признается объектом налогообложения и не подлежит обложению НДС.

Пример.

Учредитель вносит в счет вклада в уставный капитал товарный знак. Согласно экспертной оценки стоимость товарного знака составляет 3740 руб.

Госпошлины за регистрацию товарного знака – 180 руб. (таблица 1.2.20).

Таблица 1.2.20 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Акт о приёме нематериальных активов (на-1)	Отражение поступления товарного знака от учредителя в счет вклада в уставный капитал	08.4	75.1	3740
2.	Акт о приёме нематериальных активов (на-1)	Отражена сумма госпошлины за регистрацию товарного знака	08.4	68	180
	Выписка банка ,платежное поручение	Отражена сумма уплаченной пошлины за регистрацию товарного знака	68	51	180
3.	Акт о приёме нематериальных активов (на-1)	Товарный знак отражен в составе нематериальный активов	04	08.4	3920

1.2.2.4 Учёт амортизации нематериальных активов

Объектами начисления амортизации являются числящиеся в бухгалтерском учете (счетах) организации нематериальные активы как используемые, так и не используемые в предпринимательской деятельности.

К амортизируемым нематериальным активам относятся принадлежащие владельцу имущественные права, по которым возможно установить ожидаемый период их использования в процессе предпринимательской деятельности.

нормативный срок службы объектов нематериальных активов и принимаемый равный ему срок полезного использования определяются исходя из времени их использования (срока службы), устанавливаемого патентами, свидетельствами, лицензиями, соответствующими договорами и другими документами, подтверждающими права правообладателя. При отсутствии в них указания на время использования (срок службы) эти сроки устанавливаются по решению комиссии:

По объектам права промышленной собственности - на срок до двадцати лет, но не более срока деятельности организации;

По другим объектам нематериальных активов - на срок до десяти лет, но не более срока деятельности организации.

Амортизация по нематериальным активам рассчитывается исходя из срока полезного использования, выбранным способом начисления амортизации в соответствии с учетной политикой организации.

На практике используют три основных способа установления срока полезного использования интеллектуальной собственности. (рисунок 1.2.8)

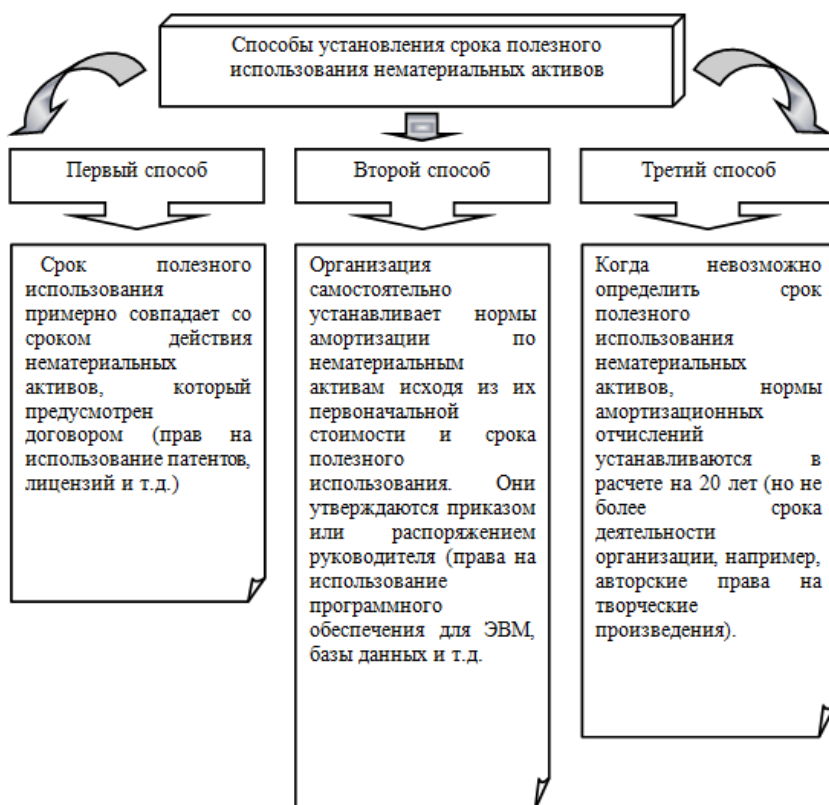


Рисунок 1.2.8 – Способы установления срока полезного использования

Амортизация объектов основных средств и нематериальных активов начисляется:

- По объектам организаций, используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из выбранного срока полезного использования линейным, нелинейным и производительным способами;
- По объектам, не используемым в предпринимательской деятельности, - исходя из нормативного срока службы линейным способом;
- Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинают исчисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия данного объекта к учету. Амортизационные отчисления прекращают начисляться с первого числа месяца, следующего за месяцем выбытия.

Начисление амортизации нематериальных активов отражается на пассивном счете 05 "Амортизация нематериальных активов"

05 "Амортизация нематериальных активов"

Кор. сч. Кредит	Дебет	Кредит	Кор. сч. Дебет
04	Списание амортизации при выбытии нематериальных активов.	Сн – сумма амортизации на начало месяца	20,23,25 ,26,44 91
		Начисление амортизации за месяц:	
		- используемые в предпринимательской деятельности;	
		- неиспользуемые в предпринимательской деятельности;	

Пример.

В организации имеются следующие нематериальные активы. Рассчитать сумму амортизации за месяц.

№ п/п	Наименование нематериальных активов	Сумма, руб.	СПИ, лет
1	Лицензия на вид деятельности	600	5

Определяется годовая норма амортизационных отчислений:

$$H_a = \frac{1}{5} \times 100 = 20 \%$$

Определяется ежемесячная сумма амортизационных отчислений:

$$A_{\text{за месяц}} = \frac{600 \times 20\%}{12} = 10 \text{ руб.}$$

Произведены следующие хозяйственные операции (таблица 1.2.21)

Таблица 1.2.21 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Бухгалтерская справка-расчет	Отражается ежемесячное начисление амортизации с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию	20	05	10

1.2.2.5 Учёт выбытия нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов оформляется следующими документами (рисунок 1.2.9).

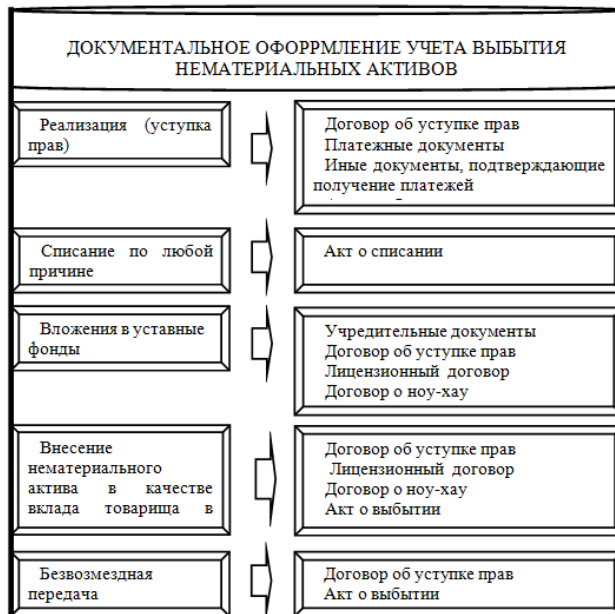


Рисунок 1.2.9 – Документальное оформление выбытия нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов в результате продажи

Пример.

Организация продает право на интернет-сайт за 1 440 руб., в т .ч. НДС – 240 руб. Первоначальная стоимость право на интернет-сайт – 840 руб. Право эксплуатировалось 1 год и 3 месяца (СПИ – 5 лет) (таблица 1.2.22).

Амортизация за период эксплуатации составила:

$$A = \frac{840}{5 \times 12} \times 15 = 210 \text{ руб}$$

Таблица 1.2.22 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Акт списания нематериальных активов	Списание амортизации	05	04	210

2	Акт списания нематериальных активов	Отражена остаточная стоимость	91.4	04	630
3.	Акт о приеме нематериальных активов (договор уступки прав)	Передача права на интернет-сайт покупателю	62	91.1	1 440
4.	Бухгалтерская справка-расчет	Отражен НДС, начисленный в бюджет	91.2	68	240
5.	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен результат от продажи права на интернет-сайт	91.5	99	570
6	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов,	83	84	

Выбытие нематериальных активов в результате ликвидации Пример.

Организация ликвидирует право на изобретение. Первоначальная стоимость права – 742 руб. Амортизация – 718 руб. (таблица 1.2.23)

Таблица 1.2.23 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Акт списания нематериальных активов	Списание амортизации НМА	05	04	718
2	Акт списания нематериальных активов	Отражена остаточная стоимость НМА	91/4	04	24

3.	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от ликвидации права на изобретение	99	91.5	24
4	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов	83	84	

Пример.

Организация ликвидирует лицензию на вид деятельности. Первоначальная стоимость – 800 руб. Амортизация –320 руб. (таблица 1.2.24)

Таблица 1.2.24 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Акт списания нематериальных активов	Списание амортизации	05	04	320
2	Акт списания нематериальных активов	Отражена остаточная стоимость	91.4	04	480
3.	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от ликвидации	99	91.5	480

4	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов,	83	84	
---	------------------------------	--	----	----	--

Выбытие нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал другой организации

Пример.

Организация является учредителем общества с ограниченной ответственностью и передает в качестве части вклада в уставный капитал нематериальный актив, первоначальная стоимость которого составляет 12300 руб., сумма накопленной амортизации - 800 руб. Согласно заключению об оценке стоимость нематериальных активов составляет 14500 руб. (таблица 1.2.25).

Таблица 1.2.25 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	акт о приеме-передаче нематериальных Активов, Устав, Бухгалтерская справка-расчет	Списание амортизации нематериальных активов, переданных в счет вклада в уставный капитал	05	04	800

2	Акт о приеме-передаче нематериальных активов, устав, бухгалтерская Справка-расчет	Отражена остаточная стоимость	06	04	11500
3.	Акт о приеме-передаче нематериальных активов, устав, оценка стоимости НМА, бухгалтерская Справка-расчет	Отражена разница между стоимостью нематериальных активов, по которой они внесены в качестве вклада в уставный капитал, и остаточной стоимостью (14500-11500= 3000)	06	91.1	3000
3.	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат	91.5	99	3000
4	Бухгалтерская справка-расчет	Сумма числящегося по выбывающим нематериальным активам добавочного фонда, образовавшегося в результате ранее проведенных переоценок данных нематериальных активов,	83	84	

1.2.3 учёт производственных запасов

1.2.3.1 понятие и классификация производственных запасов

Под производственными запасами понимают различные вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе, которые потребляются целиком и полностью, переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции. В зависимости от той роли,

которую выполняют производственные запасы в процессе производства, они классифицируются следующим образом:

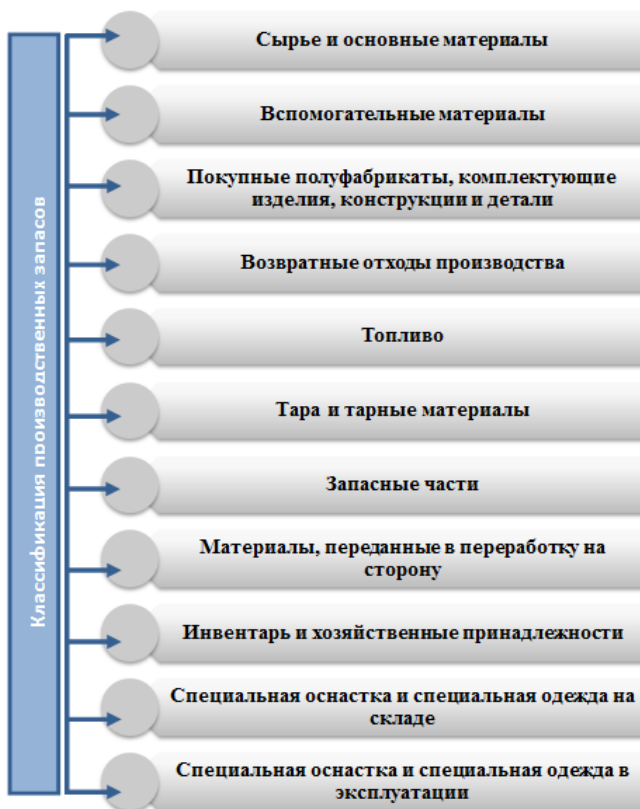


Рисунок 1.2.10 - Классификация производственных запасов

1. Сырье и основные материалы.

Сырье и основные материалы составляют вещественную основу продукции и являются необходимыми компонентами при её изготовлении. Сырьём называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (картофель, зерно, хлопок, нефть и т.д.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (крахмал, мука, ткань, древесина и т.д.).

2. Вспомогательные материалы.

Вспомогательные материалы используются для воздействия на сырье и материалы, придания продукту определенных потребительских свойств (специи, красители в пищевой промышленности, пуговицы, нитки в швейной промышленности) или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (смазочные материалы и др.). Следует иметь в виду, что деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного на производство различных видов продукции.

3. Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали.

Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия, конструкции и детали, которые уже прошли определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией, а составляют ее материальную основу (панели для строительства домов и др.).

4. Возвратные отходы производства.

Возвратные отходы производства – это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов.

5. Топливо.

Топливо используется для производственных и хозяйственных нужд (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин, газ, уголь, торф, дрова и др.).

6. Тара и тарные материалы.

Тара и тарные материалы используются для упаковки, хранения, транспортировки готовой продукции и материалов.

7. Запасные части.

Запасные части - для ремонта и замены изношенных деталей машин, оборудования, транспортных средств и т.п., а также для учёта автомобильных шин в запасе и обороте.

8. Материалы, переданные в переработку на сторону.

9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности.

10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе.

11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации.

1.2.3.2 Документальное оформление поступления запасов

Основные документы и их характеристика, применяемые при оформлении поступления производственных запасов отражены на рисунке 1.2.11.



Таблица 1.2.11 – Поступление производственных запасов

Таблица 1.2.26 – Характеристика основных документов, оформляемых при поступлении производственных запасов

Название	Характеристика
Товарно-транспортная накладная формы №тгн-1	Документ, на основе которого осуществляется приёмка поступающих материалов при перевозке грузов автотранспортом, получаемый от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между данными накладной и фактическими данными)
Товарная накладная формы №тн-2	Документ, на основе которого осуществляется приёмка поступающих материалов при перемещении грузов без участия автотранспортных средств (почтой или нарочным)
Накладная на внутреннее перемещение (тип.ф. М-13)	Документ, которым оформляется сдача подразделениями организации материалов на склад и операции по передачи производственных запасов из одного подразделения организации в другое
Приходный ордер (тип.ф. М-4)	Документ, на основании которого оформляется складами приёмка и оприходование поступающих запасов при отсутствии расхождения между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству)
Акт о приёмке материалов	Документ для оформления поступивших производственных запасов без платёжных документов и в случае расхождений с

(тип.ф. М-7)

данными сопроводительных документов поставщика

1.2.3.3 Документальное оформление передачи запасов в производство

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

Первичными учётными документами по отпуску материалов со складов организации в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (типовая форма м-8), требование-накладная (типовая форма м-11), накладная (типовая форма м-15), которые представлены в таблице 1.2.27. В них указываются наименование материала, количество, цена (учетная цена), сумма, а также назначение: номер (шифр) и (или) наименование заказа (изделия, продукции), для изготовления которого отпускаются материалы, либо номер (шифр) и (или) наименование затрат.

Таблица 1.2.27 – Первичные учетные документы по отпуску производственных запасов

Название	Характеристика
Лимитно-заборная карта (тип. Ф. М-8)	Документ, предназначенный для регулярного отпуска материалов, потребляемых для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также для контроля за соблюдением лимитов; заполняются в течение всего месяца
Требование-накладная (тип. Ф. М-11)	Документ, который оформляется при разовом отпуске запасов в производство или на внутрихозяйственные нужды; в нём указывается количество затребованных и отпущенных складом производственных запасов
Накладная (тип.ф. М-15)	Документ, на основании которого на склад сдаются отходы, образующиеся в подразделении организации, и неиспользованные материалы

1.2.3.4 Оценка производственных запасов

Фактическая себестоимость приобретённых производственных запасов включает в себя:

- стоимость материалов по ценам приобретения;
- транспортно-заготовительные расходы;

- расходы по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях.

Стоимость производственных запасов по покупным ценам представляет собой сумму оплаты, установленную соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы.

При внесении производственных запасов в качестве вклада в уставный фонд организации и при их получении безвозмездно: если расходы по доставке транспортно-заготовительные расходы оплачивает принимающая сторона, то фактическая себестоимость производственных запасов увеличивается на сумму произведенных расходов.

К транспортно-заготовительным расходам (ТЗР) относятся затраты организации, непосредственно связанные с процессом приобретения и доставки производственных запасов в организацию. Состав ТЗР:

- Расходы по погрузке и транспортировке
- Расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации
- Расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок
- Наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения
- Плата за хранение материалов
- Плата по процентам за предоставленные кредиты и займы
- Расходы на командировки по заготовлению материалов
- Стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли
- Другие расходы

Расходы по доведению запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях, включают в себя затраты организации по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретаемых запасов, не связанные с производственным процессом. При этом работы могут выполняться как собственными

силами организации-покупателя, так и сторонними организациями. При выполнении таких работ сторонними организациями в расходы по доведению включаются стоимость выполненных работ и расходы по перевозке к месту выполнения работ и обратно, по погрузке и выгрузке, выполненные сторонними организациями.

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения производственных запасов применяются учетные цены.

Виды учётных цен и их описание отражены в таблице 1.2.28.

Таблица 1.2.28 – Виды учётных цен и их описание

Виды	Описание
Покупная цена	Цена, по которой приобретены запасы
Фактическая цена	Цена приобретения, ТЗР и расходы по доведению запасов до состояния, пригодного к использованию
Планово-расчётная цена	Разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих производственных запасов; они предназначены для использования внутри организации
Средняя цена группы	Является разновидностью планово-расчетной цены. Устанавливается в тех случаях, когда производится укрупнение номенклатурных номеров производственных запасов путем объединения в один номенклатурный номер нескольких размеров, сортов, видов однородных запасов, имеющих незначительные колебания в ценах

В случае использования покупных цен другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе ТЗР; при фактической себестоимости производственных запасов отклонения между фактической себестоимостью производственных запасов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе ТЗР.

В организациях, ведущих учет материалов по планово-расчетным ценам, разрабатывается номенклатура-ценник, содержание которого представлено на рисунке 1.2.12.



Рисунок 1.2.12 – Содержание номенклатуры-ценника

При применении планово-расчетных цен отклонения покупных цен от планово-расчетных учитываются в составе ТЗР; когда используется средняя цена группы разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе ТЗР.

При существенных отклонениях планово-расчетных цен и средних цен от рыночных они подлежат пересмотру. Такие отклонения не должны превышать десять процентов.

Номенклатура-ценник составляется в разрезе субсчетов счета 10 «Материалы». Внутри субсчетов они подразделяются по группам (видам).

Номенклатура-ценник может разрабатываться и в случаях, когда в организации применяются другие виды учетных цен.

В бухгалтерском учете для формирования фактической стоимости материальных ценностей предназначен счет 15 “заготовление и приобретение материалов”.

15 «Заготовление и приобретение материалов»

Для отражения отклонений в стоимости приобретения материальных ценностей между фактической стоимостью и учетной ценой используются активно-пассивный счет 16 «отклонения в стоимости материалов».

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
60 71 20,23,76 60, 76 71 71,60,76 66, 67	Сн – сумма транспортно-заготовительных расходов начала месяца Покупная стоимость материалов, согласно поступивших документов: - от поставщика - от подотчетных лиц - другие поступления Затраты на перевозку, погрузо-разгрузочные работы Командировочные расходы Затраты на экспедирование Проценты по кредитам и займам	Оприходование материалов по учетной цене	10
16	Отклонения в стоимости материалов между фактической стоимостью приобретения и учетной ценой: фактическая < учетной (положительные)	Отклонения в стоимости материалов между фактической стоимостью приобретения и учетной ценой: фактическая > учетной (отрицательные)	16

16 «Отклонения в стоимости материалов»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
15	Сн – отклонение в стоимости на начало месяца отклонение в стоимости материалов между фактической стоимостью приобретения и учетной ценой - фактической > учетной	Сн – отклонение в стоимости на начало месяца отклонение в стоимости материалов между фактической стоимостью приобретения и учетной ценой – фактической < учетной	15
		Списание суммы отклонений фактической себестоимости от учетной цены – фактической > учетной	08, 20, 23, 25, 26, 28, 44, , 94
		Списание суммы отклонений фактической себестоимости от учетной цены (сторно) - фактической < учетной	08, 20, 23, 25, 26, 28, 44, 94

Поступил металл от поставщика на сумму 6000 руб., в т.ч. НДС-1000 руб. Транспортно-заготовительные расходы составили:
-Перевозка транспортом – 360 руб. . В. т.ч. НДС – 60 руб.
-Командировочные расходы 70 руб. Руб.
-Погрузо-разгрузочные расходы в пути следования 480 руб., НДС – 80 руб.

Отчет о командировочных расходов предоставлен после отпуска материалов в производство.

1 вариант – учетная цена 5800 руб.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Накладная	Поступил металл от поставщика: - отражена стоимость поступившего металла; -отражен НДС	15 18.3	60 60	5000 1000
2.	Счет-фактура	Принят счет транспортной организации за перевозку металла: -отражена стоимость перевозки; -отражен НДС	15 18.3	76 76	300 60

3.	Счет-фактура	Принят счет за погрузо-разгрузочные работы: -отражена стоимость погрузочно-разгрузочных работ; -отражен НДС	15 18.3	60 60	400 80
4.	Бухгалтерская справка-расчет	Оприходован металл по учетной цене	10.1	15	5800
5.	Авансовый отчет	Начислены командировочные расходы. Отчет представлен после отпуска металла в производство	15	71	70
6.	Бухгалтерская справка-расчет	Списание отклонений между фактической стоимостью металла и учетной ценой	15	16	30

Фактическая стоимость = 5000 + 300 + 400 + 70 = 5770 руб.
отклонение = 5800 – 5770 = 30 руб.

2 вариант – учетная цена 5700 руб.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Накладная	Поступил металл от поставщика: - отражена стоимость поступившего металла; -отражен НДС	15 18.3	60 60	5000 1000
2.	Счет-фактура	Принят счет транспортной организации за перевозку металла: -отражена стоимость перевозки; -отражен НДС	15 18.3	76 76	300 60
3.	Счет-фактура	Принят счет за погрузо-разгрузочные работы: -отражена стоимость погрузочно-разгрузочных работ; -отражен НДС	15 18.3 -	60 60	400 80
4.	Бухгалтерская справка-расчет	Оприходован металл по учетной цене	10.1	15	5700

5.	Авансовый отчет	Начислены командировочные расходы. Отчет представлен после отпуска металла в производство	15	71	70
6.	Бухгалтерская справка-расчет	Списание отклонений между фактической стоимостью металла и учетной ценой	16	15	70

Сумма отклонений равна = $(5700 - 5770 = -70)$ руб).

При этом, при оценке материальных ресурсов по фактической себестоимости заготовления, их списание производится одним из следующих способов:

- По себестоимости каждой единицы (specific identification method);
- По средней себестоимости (average-cost-method);
- По себестоимости первых по времени приобретения материалов (first- in, first- out - method FIFO); ,
- По себестоимости последних по времени приобретения материалов (last- in, first-out - method LIFO)

Перечисленные способы стоимостной оценки списания материальных ресурсов отражаются в учетной политике организации и зависят главным образом от того, какие задачи решаются организацией в области финансов инвестиций и налогообложения, при этом факторы выбора положений следующие:

- Влияние на налогообложение и необходимость увеличения или уменьшения балансовой прибыли;
- Степень автоматизации учета;
- Количество материальных ресурсов, характер их использования в производстве;
- Тип или серийность производства.

При формировании учетной политики возможно одновременно применять несколько способов оценки выбытия материальных ресурсов. При этом выбранный метод должен быть единым и неизменным для определенной группы сырья, топлива и т.д. В течение года.

Способ себестоимости каждой единице основан на индивидуальной оценке материальных ресурсов. Он может быть использован в том случае, если единицы материальных ресурсов в составе запасов на конец отчетного периода четко обозначены как приобретенные в результате тех или иных операций. Прежде всего это относится к материалам, используемым в особом порядке (драгоценным металлам, драгоценным камням и т. П.), и материалам, которые не могут обычным образом заменять друг друга. Способ себестоимости единицы, как правило, применяется в организациях:

- С небольшой номенклатурой материальных ресурсов, выполняющих отдельные заказы (индивидуальное производство);
- ведущих учет и осуществляющих контроль за каждой партией поступающих материальных ресурсов.

Рассмотренный способ позволяет организации оказывать влияние на увеличение или уменьшение прибыли путем выбора для использования в производстве материала с более высокой или более низкой себестоимостью.

Способ оценки запасов по средней себестоимости является универсальным и самым применяемым в учетной практике.

При использовании данного способа оценки запасов себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающееся из себестоимости и количества остатков запаса на начало месяца и поступивших запасов в течение месяца. Этот способ является умеренным с точки зрения влияния на прибыль и ликвидность по сравнению с предусмотренными другими.

Его целесообразно применять организациям по следующим причинам:

- Усредняет прибыль в условиях инфляции;
- Характеризуется меньшей трудоёмкостью, чем ФИФО или ЛИФО.

Способ ФИФО (first-in, first-out - расходование запасов в порядке поступления) - предполагает, что на производство прежде всего списывают запасы, приобретенные первыми, т.е. Запасы, приобретенные раньше других партий (in), должны быть

использованы первыми (out), оставляя в запасе материальные ценности, приобретенные позже. При использовании данного способа материальные ценности, находящиеся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, оцениваются по фактической себестоимости последних по времени закупок, а на себестоимость продукции (работ, услуг) израсходованные ценности списываются по фактической себестоимости более ранних по времени закупок.

В условиях инфляции использование способа ФИФО обуславливает снижение стоимости отпущенных в производство материальных ценностей, завышение их остатка в балансе и, как следствие, — завышение финансового результата от основной деятельности, улучшение показателей ликвидности. Поэтому способ ФИФО наиболее целесообразно применять организациям, которые осуществляют капитальные вложения за счет собственных средств.

Способ ЛИФО является противоположным предыдущему и основывается на том, что сначала списывается на производство партия материальных ценностей, закупленная последней, а более ранние остаются в запасе на конец отчетного периода. При использовании данного способа материальные ценности, находящиеся в запасе (на складе) на конец отчетного периода, оцениваются по фактической себестоимости более ранних по времени закупок, а себестоимость продукции (работ, услуг) израсходованные материальные ценности списываются по фактической себестоимости более поздних по времени закупок.

Использование способа ЛИФО обеспечивает завышение стоимости отпущенных запасов, занижение их остатка на конец отчетного периода и, как следствие, - снижение прибыли и ухудшение ликвидности. Этот способ целесообразно применять организациям, которые ставят своей целью минимизировать налог на прибыль.

Рассмотрим на конкретном примере использование способов оценки запасов (таблица 1.2.29).

На складе организации остаток материала на начало месяца составил 9 т по цене 10.00 руб.

Таблица 1.2.29 – Расчет фактической себестоимости запасов

Показатель	Количество, т	Цена единицы, руб.	Сумма, руб	Способы оценки запасов			
				по себестоимости каждой единицы запасов	по средней себестоимости	ФИФО	ЛИФО
1. Сальдо на начало месяца	9	10.00	90.00	90.00	90.00	90.00	90.00
2. Поступило за месяц							
Поставка 1	6	11.00	66.00				
Поставка 2	12	9.00	108.00				
Поставка 3	11	11.50	126.50				
3. Поступило – всего (фактическая себестоимость поступивших материалов)	29		300.50	300.50	300.50	300.50	300.50
4. Итого поступления с остатком	38		390.50	390.50	390.50	390.50	390.50
5. Израсходовано (фактическая себестоимость материалов, израсходованных на производство за месяц)	32			326.50	328.84	321.50	330.50
Сальдо на конец месяца (фактическая себестоимость материалов, находящихся в запасе)	6			64.00	61.65	69.00	60.00

В течение месяца на склад организации поступили три партии материала:

- первая партия 6 т по цене 11.00 руб., на сумму 66,00 руб.;
- вторая партия 12 т по цене 9.00 руб., на сумму 108,00 руб.;
- третья партия 11 т по цене 11.50 руб., на сумму 126,50 руб.

Всего 29 т. На сумму 300,50 руб.

За отчетный месяц израсходовано на производство продукции 32 т материала.

Остаток материала на складе организации на конец месяца — 6 т.

Определим фактическую себестоимость материала, израсходованного на производство продукции за отчетный месяц, и фактическую себестоимость остатка материала на конец месяца, применяя различные способы оценки.

1-й вариант. Оценка материалов по себестоимости каждой единицы.

Для того, чтобы определить себестоимость израсходованного материала, необходимо первоначально определить себестоимость материала, оставшегося в запасе на конец месяца.

Предположим, что остаток материала на конец месяца в количестве 6 т складывается из 2 т — из второй поставки по цене 9.00 руб., и 4 т — из третьей поставки материала, закупленного по цене 11.50 руб. Таким образом, себестоимость материала, оставшегося в запасе на конец месяца, составила 64.00 руб. (2 x 9.00) + (4 x 11.50).

Определяя себестоимость израсходованного материала, необходимо первоначально подсчитать общее количество единиц материала, которое было в наличии на складе организации за месяц. Для этого к остатку материала на начало месяца прибавляем количество поступившего материала за месяц:

9 т (остаток материала на начало месяца) + 6 т (1-я поставка) + 12 т (2-я поставка) + 11 т (3-я поставка) = 38 т.

Затем необходимо определить полную себестоимость всего количества материала:

Остаток материала на начало месяца	9 т x 10.00 руб. = 90.00 руб.;
1—я поставка	6 т x 11.00 руб. = 66.00 руб.;
2—я поставка	12 т x 9.00 руб. = 108.00 руб.;
3—я поставка	11 т x 11.50 руб. = 126.50 руб.

Итого 38 т = 390.50 руб.

Зная фактическую себестоимость всего количества материала и фактическую себестоимость материала, оставшегося в запасе на конец отчетного периода, определим фактическую себестоимость материала, израсходованного на производство за отчетный период:

390.50 руб. - 64.00 руб. = 326.50 руб.

Средняя себестоимость единицы израсходованного материала при использовании данного метода составляет 10.20 руб. (326.50 руб.: 32 т), а себестоимость единицы материала, оставшегося в запасе на конец месяца, — 10.66 руб. (64.000 руб.: 6 т).

2-й вариант. Оценка материалов по средней себестоимости.

В рассматриваемом примере полная себестоимость всего количества материала составляет 390.50 руб.

Рассчитывая среднюю себестоимость единицы необходимо полную себестоимость делить на количество единиц остатка материала на конец месяца:

390.50 руб. : 38 т = 10.276 руб.

Исходя из расчетной средней себестоимости материала возможно определить фактическую себестоимость остатка материала в запасе (на складе) на конец месяца. Для этого необходимо среднюю себестоимость материала умножить на количество единиц остатка материала на конец месяца:

10.27 руб. X 6 т = 61.65 руб.

После этого определяем фактическую себестоимость материала, израсходованного в отчетном месяце на производство продукции; для этого из себестоимости всего количества материала вычитаем себестоимость остатка материала на конец месяца:

390.50 руб. – 61.65 руб. = 328.84 руб.

3-й вариант. Оценка материалов способом ФИФО.

При оценке запасов по данному способу основываются на допущении, что материалы использовались в течение отчетного месяца в последовательности их закупки.

За отчетный месяц на производство продукции всего израсходовано 32т материала, в том числе из остатка материала на начало месяца – 9т из 1-й поставки – 6 т, из 2-й поставки -12 т, из 3-й поставки — 5т.

Для того чтобы определить себестоимость израсходованного материала, необходимо оценить каждую израсходованную партию материала по себестоимости первых по времени закупок:

Остаток материала на начало месяца $9 \text{ т} \times 10.00 \text{ руб.} = 90.00 \text{ руб.};$
 1-я поставка $6 \text{ т} \times 11.00 \text{ руб.} = 66.00$
 руб.;
 2-я поставка $12 \text{ т} \times 9.00 \text{ руб.} =$
 $108.00 \text{ руб.};$
 3-я поставка $5 \text{ т} \times 11.50 \text{ руб.} = 57.50$
 руб.
 Итого: $32 \text{ т} = 321.50 \text{ руб.}$

Фактическая себестоимость остатка материала при использовании данного способа оценки составляет:

$390.50 \text{ руб.} - 321.50 \text{ руб.} = 69.00 \text{ руб.}$ Или $6 \text{ т} \times 11.50 \text{ руб.} = 69.00$
 руб

4-й вариант. Оценка материалов способом ЛИФО.

При использовании данного способа оценки материалов основываются на допущении, противоположном методу ФИФО.

За отчетный месяц израсходовано 32 т материала, в том числе из 3-й поставки - 11 т, из 2-й поставки - 12 т, из 1-й поставки — 6 т, из остатка материала на складе на начало месяца - 3 т.

Для того чтобы определить фактическую себестоимость израсходованного материала, необходимо оценить каждую израсходованную партию по себестоимости последних по времени закупок:

1-я поставка $11 \text{ т} \times 11.50 \text{ руб.} =$
 $126.50 \text{ руб.};$
 2-я поставка $12 \text{ т} \times 9.00 \text{ руб.} =$
 $108.00 \text{ руб.};$
 3-я поставка $6 \text{ т} \times 11.00 \text{ руб.} = 66.00$
 руб.;

Остаток материала на начало месяца $3 \text{ т} \times 10.00 \text{ руб.} = 30.00 \text{ руб.}$

Итого $32 \text{ т} = 330.50 \text{ руб.}$

Фактическая себестоимость остатка материала при использовании данного способа оценки запасов составила:

$390.50 \text{ руб.} - 330.50 \text{ руб.} = 60.00 \text{ руб.}$ Или $6 \text{ т} \times 10.00 \text{ руб.} = 60.00$
 руб.

Таким образом, от оценки стоимости запасов в бухгалтерском учете зависит себестоимость проданной готовой продукции и тем самым прибыль от продажи готовой продукции за отчетный период.

Если цены на материалы растут, то способ ЛИФО приводит к уменьшению прибыли, так как этот способ связан с продажей недавно приобретенных запасов, т.е. По более высоким ценам. Но остатки запасов, оцененные по способу ЛИФО представлены в балансе по более низким ценам. Если стоимость запасов будет уменьшаться, себестоимость проданной готовой продукции будет увеличиваться, следовательно, прибыль – сокращаться. Способ ФИФО использует для оценки последнюю себестоимость, чтобы оценить запасы в балансе. Если стоимость запасов по последним ценам растет, себестоимость проданной готовой продукции относительно уменьшится, а прибыль возрастет. Иными словами, в период роста цен на материалы способ ФИФО увеличивает текущие прибыли, ЛИФО их уменьшает.

Использование метода себестоимости каждой единицы запасов позволяет с наибольшей точностью определить себестоимость материальных запасов, оставшихся в запасе на конец отчетного периода и исчислить себестоимость запасов, израсходованных на производство. Однако этот метод является наиболее трудоемким по сравнению с остальными, и поэтому его целесообразно использовать, как правило, лишь в автоматизированной системе обработки учетной информации.

1.2.3.5 Учет расчетов с поставщиками

Расчетные взаимоотношения осуществляется в безналичной форме, осуществляемые через учреждения банков. Покупатели и поставщики в расчетах между собой могут применять следующие формы безналичных расчетов: платежное поручение, аккредитивами, чеками, инкассо.

Основными формами расчетов с поставщиками являются:

- Акцептная;
- Аккредитивная;
- Чеками;
- Платежными поручениями.

Акцептная форма расчетов

Акцептная форма расчетов –

одна из основных форм безналичных расчетов по платежным требованиям, представляемым поставщиком покупателю через банк.

Акцепт - это согласие на оплату расчетного документа в определенный срок. Акцептная форма расчетов и расчеты платежными требованиями применяются между поставщиками и покупателями (заказчиками) за отгруженные товары или оказанные услуги. Эта форма расчетов позволяет покупателю контролировать выполнение поставщиком условий договора: сроков, условий поставки и цен.

Акцепт может быть предварительный и последующий. В случае предварительного акцепта плательщик, получив платежное требование, должен решить вопрос о его оплате: по иногородним счетам в течение трех рабочих дней, по одногородним - в течение двух дней. Если в этот срок не поступит отказ от оплаты, то требование считается акцептованным и оплачивается на следующий день.

При последующем акцепте платежное требование оплачивается немедленно при получении его банком плательщика, но затем плательщик должен в течение трех рабочих дней рассмотреть правильность оплаты и при необходимости заявить отказ от акцепта.

Отказы покупателей от акцепта платежных требований могут быть частичными и полными. Полный отказ от акцепта платежного требования имеет место при отгрузке товара не по адресу, досрочной поставке товара без согласия покупателя. Счет допускается оплачивать частично, когда в нем указана цена, превышающая установленную договором, нарушен ассортимент материальных ценностей, допущены арифметические ошибки и пр. За необоснованный отказ от акцепта покупатель может нести материальную ответственность (по решению арбитражного суда). Грузы, по которым последовал полный отказ от акцепта, поступают на ответственное хранение к покупателю до получения указаний от поставщика.

Платежное требование – требование получателя средств к должнику об уплате определенной денежной суммы через банк.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом (согласием) и без акцепта плательщика (рисунок 1.2.13).



Рисунок 1.2.13 – Схема расчета платежным требованием

При осуществлении расчетов платежными требованиями покупатель (плательщик) обязан предоставлять в банк сведения о поставщиках (получателях), которые имеют право выставять платежные требования на списание денежных средств в безакцептном порядке, сведения о заключенных договорах с поставщиками, по которым будут производиться платежи.

Отсутствие условия о безакцептном списании денежных средств в договоре банковского счета или отсутствие сведений о поставщике (получателе) является основанием для отказа банком в оплате требования без акцепта.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счета плательщика в беспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- Для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- Для взыскания по исполнительным документам;
- В других случаях, когда беспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством.

Пример.

в соответствии с договором между поставщиком и покупателем поступили комплектующие изделия на сумму 1200 руб., в т.ч. НДС – 200 руб.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Накладная	Поступили комплектующие изделия в соответствии с акцептной формой расчетов: -отражена стоимость комплектующих изделий; -отражен НДС	10.1	60	1000
			18	60	200
2.	Выписка банка, платежное поручение.	Произведена оплата за комплектующие изделия	60	51	1200

Аккредитивная форма расчета

Аккредитив – это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении им документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия исполняющему банку произвести такие платежи (рисунок 1.2.14).

Для открытия аккредитива плательщик оформляет заявление на аккредитив, в котором указываются: вид аккредитива (отзывной, безотзывной), условия оплаты (с акцептом, без акцепта), срок действия, полное и точное наименование документов, против которых производится платеж по аккредитиву. Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласия с поставщиком. Аккредитив открывается для расчетов только с одним покупателем. Допускаются частичные платежи аккредитиву.



Рисунок 1.2.14 – Схема расчета с использованием аккредитива

Для учета расчетов с использованием аккредитивов предусмотрен счет № 55 «специальные счета в банках».

55 «специальные счета в банках»

Кор.счет кредит	Дебет	Кредит	Кор.счет Дебет
51 66, 67	Сн – сумма аккредитива на начало месяца Сумма выставленного аккредитива: - За счет собственных средств; - За счет кредитов банка.	Оплата за ТМЦ за счет средств аккредитива	60, 76

Пример.

В соответствии с договором в организацию поступают комплектующие изделия на сумму 2400 руб., в т.ч. НДС 400 руб. Форма расчета аккредитивная. Аккредитив выставлен за счет краткосрочного кредита банка.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Выписка банка, платежное поручение.	Выставлен аккредитив за счет краткосрочного кредита банка	55	66	2400
2.	Выписка банка, платежное поручение.	Оплачено поставщику за счет средств аккредитива	60	55	2832

	Накладная	Поступили комплектующие изделия от поставщика: -отражена стоимость комплектующих; -отражен НДС.	10.2 18	60 60	2000 400
--	-----------	---	------------	----------	-------------

Оплата чеками

Чек расчетный – ценная бумага, содержащая распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в ней суммы чекодержателю. Чекодателем является организация, имеющая денежные средства в банке, которыми она вправе распоряжаться путем выписки чеков (рисунок 1.2.15). Чекодержатель – организация, в пользу которой выдан чек. Чеки являются бланками строгой отчетности. *Бланки строгой отчетности* - документы определенной формы, с набором унифицированных реквизитов (чековые книжки, бланки удостоверений, дипломов, различные абонементы, талоны, билеты и т.п.). Они учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности».



Рисунок 1.2.15 – Схема расчета чеком

Выписываемый чекодателем чек должен иметь покрытие в виде денежных средств, предварительно депонированных на специальном банковском счете. В связи с этим бухгалтерский учет расчетов по чекам осуществляется на счете № 55 «Специальные счета в банках» субсчет 55/ «Чековая книжка».

55/ “Чековая книжка”

Кор.счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счет Дебет
51 66, 67	Сн – сумма денежных средств на чековой книжке на начало месяца Зачисление денежных средств на чековую книжку: - За счет собственных средств; - За счет кредитов банка.	Оплачено за ТМЦ чеком из чековой книжки	60, 76

Пример.

В соответствии с договором между поставщиком и покупателем поступили запасные части к основным средствам на сумму 4800 руб., в т.ч. НДС – 800 руб. В банке получена чековая книжка на сумму 5000 руб., за счет собственных средств.

1.	Выписка банка, платежное поручение	Зачисление денежных средств на чековую книжку	55/	51	4800
2.	Выписка банка, платежное поручение	Произведена оплата поставщику за запасные части чеком из чековой книжки.	60	55/	4800
	Накладная	Поступили запасные части от поставщика: -отражена стоимость запасных частей; -отражен НДС	10.5 18	60 60	4000 800

Расчет платежными поручениями

Платежное поручение – распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств (рисунок 1.2.16).



Рисунок 1.2.16 – Схема расчета платежными поручениями

Пример.

В соответствии с договором между поставщиком и покупателем поступили комплектующие изделия на сумму 3600 руб., в т.ч. НДС 600 руб. Форма расчета аккредитивная. Аккредитив выставлен за счет краткосрочного кредита банка.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
2.	Выписка банка, платежное поручение.	С расчетного счета оплачено поставщику за счет средств	60	51	3600
	Накладная	Поступили комплектующие изделия от поставщика: -отражена стоимость комплектующих; -отражен НДС	10.2 18	60 60	3000 600

1.2.3.6 Учет расчетов по претензиям

В деятельности между субъектами хозяйствования возникают расчетные взаимоотношения в результате предъявления претензий одной из сторон, другой в виде штрафов, пени, неустоек.

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для обобщения информации о расчетах с разными дебиторами и кредиторами по имущественному и личному страхованию, по претензиям, по суммам, удержанным из заработной платы работников в пользу других лиц, о других расчетах.

К счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут быть открыты субсчета:

Субсчет 76.3 «Расчеты по претензиям» отражаются расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) неустойкам (штрафам, пеням).

76.3 «Расчеты по претензиям»

Корреспондирующий счет Кредит	Дебет	Кредит	Корреспондирующий счет Дебет
	Сн – сумма задолженности различных организаций по претензиям на начало месяца	Сумма поступивших платежей по признанным претензиям	51
60	Сумма претензий к поставщикам и подрядчикам за несоответствие цен, арифметические ошибки в документах, несоответствие качества материальных ценностей		
08,10, 41, 20, 23, 25, 26	При выявлении ошибок после принятия товарно-материальных ценностей		
60, 76	Сумма претензий к транспортным организациям за недостачу материальных ценностей в пути	Списание суммы не признанных претензий	90.10
20, 23, 25, 26	Сумма претензий за брак и простои по вине поставщиков в суммах, признанных плательщиками или присужденных судом		
51	Ошибочно списанные суммы со счетов организации		

90.7	Суммы штрафов, пени, неустоек, взыскиваемые с поставщиков, подрядчиков, покупателей за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате		
------	--	--	--

Пример.

Организация получила от поставщика комплектующие изделия со скрытым браком. В процессе производства выявлен брак и предъявлена претензия к поставщику на сумму 380 руб. Претензия признана поставщиком.

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Акт о приеме материалов	Предъявлена претензия на сумму бракованных комплектующих изделий, выявленных в основном производстве	76.3	20	380
2.	Бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС на сумму бракованных изделий	76.3	68	76
3.	Выписка банка, платежное поручение	Поступили денежные средства на расчетный счет на сумму признанной поставщиком претензии	51	76.3	356

1.2.3.7 Учет горюче-смазочных материалов

Учет горюче-смазочных материалов на складе производится на следующих первичных учетных документов.

№ пп	Документ	Назначение
1	Товарно-транспортной накладная требование,	Производится прием и отпуск горюче-смазочных материалов материально ответственным лицом

	ведомость учета выдачи горюче-смазочных материалов, отчет по отпуску нефтепродуктов	
2	Ведомость учета выдачи горюче-смазочных материалов, путевой лист	Записывается количество выданных горюче-смазочных материалов
3	Карточка (книга) складского учета	Учет горюче-смазочных материалов в местах хранения ведется материально ответственным лицом отдельно по каждому наименованию и марке горюче-смазочных материалов
4	Отчет о движении горюче-смазочных материалов	Составляется на основании документов по приему и отпуску горюче-смазочных материалов, товарно-транспортных накладных, требований, ведомостей учета выдачи материально ответственным лицом представляется в бухгалтерию организации и служит основанием для отражения в учете движения горюче-смазочных материалов.

Бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов организациями ведется на активном счете 10.3 «Топливо», который предназначен для учета наличия и движения всех видов топлива, смазочных, эксплуатационных материалов, приобретенных для эксплуатации транспортных средств и на технические нужды.

При этом могут быть открыты следующие субсчета:

10.31 - "Топливо на складах",

10.32 "Топливо в баках транспортных средств".

На счете 10 "Материалы", субсчет 10.31 "Топливо на складах" учитывается наличие и движение всех видов горюче-смазочных материалов, полученных для эксплуатации транспортных средств, машин, механизмов и других целей и находящихся на нефтескладах, в пунктах заправки (как стационарных, так и передвижных), на производственных участках, в отделениях, бригадах и т.п.

Основанием для записей по дебету субсчета 10.31 "Топливо на складах" являются товарно-транспортная накладная и другие первичные учетные документы, по которым производится

оприходование поступивших горюче-смазочных материалов материально ответственными лицами.

Основанием для записей по кредиту субсчета 10.31 "Топливо на складах" являются ведомость учета выдачи горюче-смазочных материалов, требование, лимитно-заборная карта, товарно-транспортная накладная.

Стоимость отпущенных горюче-смазочных материалов с нефтескладов (пунктов заправки) на производство и реализацию продукции, выполнение работ, оказание услуг отражается по дебету счетов учета затрат на производство, расходов на реализацию и кредиту счета 10 "Материалы", субсчет "Топливо на складах".

На субсчете 10/32 "Топливо в баках транспортных средств" учитываются горюче-смазочные материалы, полученные на заправку автомобиля водителями.

На основании ведомостей учета выдачи горюче-смазочных материалов, сверенных с данными путевых листов, и документов о заправке транспортных средств, машин и механизмов на заправочных пунктах стоимость горюче-смазочных материалов отражается по дебету счета 10 "Материалы", субсчет 10.32 "Топливо в баках транспортных средств" и кредиту счета 10 "Материалы", субсчет "Топливо на складах".

Бухгалтерский учет горюче-смазочных материалов на субсчете 10.32 "Топливо в баках транспортных средств" ведется по организации в целом или с подразделением по автоколоннам, бригадам и т.п.

Данные о наличии остатка горюче-смазочных материалов в баках транспортных средств, машин и механизмов на конец отчетного месяца, учтенные на субсчете "Топливо в баках транспортных средств", ежемесячно подтверждаются актом снятия остатков.

Стоимость горюче-смазочных материалов, фактически израсходованных на эксплуатацию транспортных средств, машин и механизмов, списывается в дебет счетов учета затрат на производство, расходов на реализацию с кредита счета 10 "Материалы", субсчет "Топливо в баках транспортных средств" в зависимости от направления их использования.

Основанием для списания горюче-смазочных материалов на затраты производства являются накопительные ведомости данных путевых листов о фактическом расходе горюче-смазочных материалов или карточки учета расхода топлива за отчетный период. Указанные ведомости или карточки принимаются к бухгалтерскому учету после сверки записей в них с путевыми листами, о чем на ведомостях или карточках работником организации, ведущим оперативный учет горюче-смазочных материалов, делается соответствующая отметка.

Основанием для списания горюче-смазочных материалов на работу оборудования, машин и механизмов, которая не оформляется путевым листом, может являться отчет о расходе горюче-смазочных материалов на производство.

Пример.

На склад организации поступило топливо от поставщика на сумму 3840 руб., в том числе НДС 640 руб. В текущем месяце со склада в бак автомобиля заправлено 120 литров топлива по цене 1 руб. Остаток топлива в баках перед выездом автомобиля составлял 10 литров (по цене 1 руб.) Автомобиль выполнил пробег 1370 км. Норма расхода топлива на 100 км пробега 8,3 литра, фактически израсходовано 113,7 литра.

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Накладная	Поступило от поставщика и оприходовано на складе топливо - Отражена стоимость топлива - Отражен НДС	10.3.1	60	3200
			18	60	640
2.	Ведомость учета топлива (накладная)	Со склада отпущено топливо для заправки в баки автомобиля	10.3.2	10.3.1	120
3.	Бухгалтерская справка-расчет	Списано сгоревшее топливо по норме в баках автомобилей в затраты на основное производство	20	10.3.2	113,70

Бухгалтерская справка-расчет:

Сумма топлива залитого в баки автомобиля:

$$1 \text{ руб.} \times 120 \text{ л} = 120 \text{ руб.}$$

Количество топлива, залитого в баки автомобиля:

$$10 \text{ л} + 120 \text{ л} = 130 \text{ л.}$$

$$1 \text{ руб.} \times 130 \text{ л} = 130 \text{ руб.}$$

Норма расхода топлива:

$$H_p = \frac{\text{пробег} \times \text{норма}}{100},$$

Где «норма» - норма расхода топлива 100 км пробега.

$$H_p = 1370 \times 8,3 / 100 = 113,7 \text{ л.}$$

$$\text{Сумма топлива по норе} = 1 \times 113,7 = 113,70 \text{ руб.}$$

1.2.3.8 Учет отдельных предметов в составе средств в обороте

К отдельным предметам в составе средств в обороте относятся инвентарь, хозяйственные принадлежности, инструменты, оснастка и приспособления, сменное оборудование, специальная (защитная), форменная и фирменная одежда и обувь, временные сооружения и приспособления. Порядок учета отдельных предметов определяется самой организацией и закрепляется в ее учетной политике.

Классификация отдельных предметов в составе средств в обороте

Наименование группы отдельных Предметов	Состав отдельных предметов	Погашение стоимости предметов
1.инструменты и приспособления общего назначения (имеют универсальное применение и употребляются при изготовлении различных видов продукции)	Режущий инструмент (ножницы, пилы), абразивный инструмент (наждачный диск), слесарно-сборочные инструменты (молоток, плоскогубцы), кузнечный инструмент	Погашение стоимости производится и соответствии с учетной политикой: -по предметам стоимостью до 2 базовых величин погашение стоимости производится одновременно на затраты по производству и реализации продукции мере передачи их в эксплуатацию

<p>2.специальные инструменты приспособления целевого назначения и</p>	<p>Режущий инструмент, измерительный инструмент, холодные и горячие штампы, Модели, пресс-формы</p>	<p>Погашение стоимости производится в соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из сметы расходов на их изготовление (приобретение) и срока их полезного использования до двух лет;</p>
<p>3.специальные инструменты приспособления (используются для выполнения одного индивидуального заказа или производства определенных изделий) и</p>	<p>Приспособления, применяемые при обработке и сборке отдельных типов деталей и узлов.</p>	<p>Погашение стоимости производится по мере отпуска предмета в производство данного заказа</p>
<p>4.измерительные приборы приспособления и</p>	<p>Универсальные приборы (тестер, осциллограф, частотомер. Вольтметр, омметр)</p>	<p>Погашение стоимости производится и в соответствии с учетной политикой: Погашение стоимости производится в размере 50 % при передаче их со склада в эксплуатацию, и 50% стоимости при выбытии их из эксплуатации в связи с непригодностью</p>
<p>5 .приспособления целевого назначения. (сменное оборудование, Многократно используемые в производстве приспособления к основным средствам и другие вызываемые</p>	<p>Сосуды для выплавки стекла, фильеры, фильерные питатели, катализаторные сетки твердого агрегатного состояния ,прокатные валки, фурмы воздушные, мульды различного назначения,</p>	<p>В соответствии с нормативными ставками, которые рассчитываются исходя из части стоимости приспособлений, приходящихся на экономически обоснованные</p>

специфическими условиями изготовления продукции устройства)	желоба для разливки и заливки металла, челноки	технологические потери драгоценных металлов, в течение нормативного срока их службы. При выбытии данных приспособлений в результате непригодности оставшаяся часть их стоимости относится на финансовые результаты.
6. Технологическая тара (тара, многократно используемая непосредственно в технологическом процессе)	Контейнеры для транспортировки отдельных деталей, поддоны, бидоны	Погашение стоимости производится по мере отпуска в производство или эксплуатацию
7. производственный инвентарь (предметы производственного назначения, которые создают условия для осуществления и облегчения технологических операций)	Рабочие столы, верстаки, Оборудование, способствующее охране труда, шкафы, стеллажи, лари, тумбочки, стремянки, лестницы	Погашение стоимости производится по мере отпуска в производство или эксплуатацию
8. хозяйственный инвентарь (канторская и другая мебель и обстановка)	Стол, стулья, шкафы, портьеры, жалюзи, вешалки, гардеробы, телефонные аппараты, противопожарный инвентарь	Погашение стоимости производится по мере отпуска в производство или эксплуатацию
9. Специальная одежда, специальная обувь и предохранительные приспособления	Комбинезоны, куртки, костюмы, брюки, халаты, обувь, рукавицы, очки, противогазы	Погашение стоимости производится и соответствии с учетной политикой : -по норме исходя из срока полезного использования - одномоментное списание стоимости данных активов при их передаче в эксплуатацию
10. постельные принадлежности	Матрацы, подушки, одеяла, простыни,	

	наволочки, полотенца	
11.временные сооружения	Выставочные стенды, бытовки, Ограждения, приобъектные конторы и кладовые прорабов и мастеров, настилы, стремянки, переходные мостики, складские помещения и навесы при объекте строительства	Погашение стоимости производится ежемесячно исходя из срока их эксплуатации (в зависимости от продолжительности строительства)
12. Прочие предметы	Столовая посуда, столовые принадлежности, инвентарь для социально-культурных мероприятий, спортивный и туристический инвентарь, брезент	Погашение стоимости производится по мере отпуска в производство или эксплуатацию

Отдельные предметы в составе оборотных средств (приобретенные и собственного производства), как правило, должны поступать на склад. Передача их непосредственно в эксплуатацию, минуя склад, не рекомендуется.

На склад отдельные предметы принимаются по количеству и качеству по товарно-сопроводительным документам. Материально-ответственным лицом открывается карточка складского учета предметов. В организациях, с незначительным числом работающих учет предметов на складе может быть возложен на бухгалтера.

Для отражения предметов в бухгалтерском учете используются следующие счета:

Субсчет 10.9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты» учитываются наличие и движение хозяйственных принадлежностей, инструментов, инвентаря, в том числе тары, используемой организацией для осуществления технологического процесса производства (технологическая тара) и для хозяйственных нужд (кроме тары, которая учитывается как основные средства в соответствии с законодательством). К этому счету могут быть открыты соответствующие субсчета.

**10.9.1 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности,
инструменты на складе»**

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
	С _н – сумма предметов на складе на начало месяца	Передача предметов со склада в эксплуатацию	10.9.2
60, 76 71	Поступление предметов на склад: - от поставщика и других организаций - от подотчетных лиц		

**10.9.2 «инвентарь и хозяйственные принадлежности,
инструменты в эксплуатации»**

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
	С _н – сумма предметов, находящихся в эксплуатации на начало месяца	Списание предметов в затраты на производство (погашение стоимости в размере 100 %)	08, 20, 23, 25, 26, 28, 44
10.9.1	Поступление предметов со склада в эксплуатацию		

На субсчете 10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» учитываются наличие и движение специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви, находящихся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитываются наличие и движение специального

инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной (защитной), форменной и фирменной одежды и обуви в эксплуатации.

10.10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
	С _н – сумма предметов на складе на начало месяца		
60, 76 71	Поступление предметов на склад: -от поставщика и других организаций - от подотчетных лиц	Передача предметов со склада в эксплуатацию	10/11

10.11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
	С _н – сумма предметов, находящихся в эксплуатации на начало месяца		
10.10	Поступление предметов со склада в эксплуатацию	Списания предметов (остаточной стоимости) в результате ликвидации	10.13
		Списание предметов в затраты на производство (погашение стоимости в размере 100 %)	08, 20, 23, 25, 26, 28, 44
		Списание остаточной стоимости при выбытии	90.10
		Списание остаточной стоимости при недостатке	94

В соответствии с учетной политикой для погашения стоимости предметов организация может открывать субсчет 10.13 «Погашение стоимости предметов»

10.13 «Погашение стоимости предметов»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
		C_n – сумма погашенной стоимости предметов, переданных в эксплуатацию на начало месяца	
10.11	Списание предметов по истечении срока эксплуатации	Погашение стоимости предметов	08, 20, 23, 25, 26, 28, 44

Организация самостоятельно определяет способ переноса стоимости предметов в составе средств в обороте и закрепляет его в учетной политике. При этом в отношении различных групп предметов способ списания может быть различным. Например, будет правомерным включение в учетную политику норм, устанавливающих, что стоимость мебели, относящейся к предметам в составе средств в обороте, переносится на затраты в размере 50 процентов при передаче в эксплуатацию и 50 процентов при выбытии, стоимость инструмента (кроме инструмента специального назначения) - в размере 100 процентов при передаче в эксплуатацию, стоимость остальных предметов - в размере 100 процентов при выбытии из эксплуатации в связи с непригодностью.

Пример.

Поступила от поставщика тумбочка стоимостью 192 руб. , в т.ч. НДС – 32 руб.

В соответствии с классификацией отдельных предметов в составе средств в обороте, тумбочка относится к хозяйственному инвентарю. Погашение стоимости производится по мере отпуска в эксплуатацию.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Накладная	Поступила тумбочка от поставщика:			
		- отражается стоимость тумбочки;	10.9.1	60	160
		- отражается НДС	18	60	32
2	Акт на списание предметов	Передана тумбочка в эксплуатацию	10.9.2	10.9.1	160
3	Акт на списание предметов	Погашение стоимости тумбочки при передаче в эксплуатацию	20	10.9.2	160

Пример.

передан в эксплуатацию во вспомогательное производство набор отверток на сумму 180 руб.

В соответствии с классификацией отдельных предметов в составе средств в обороте, набор отверток относится к инструментам и приспособлениям общего назначения. Погашение стоимости производится по мере отпуска в эксплуатацию. В целях обеспечения сохранности наиболее значимых предметов, таких как набор отверток, предназначенных, например для сборки и ремонта часовых механизмов, при передаче их в производство следует погашать их стоимость в размере 100 %. А списывать из эксплуатации по мере естественного износа.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Требование	Передан набор отверток в эксплуатацию	10.9.2	10.9.1	180
2.	Акт на списание предметов	Погашена стоимость набора отверток в размере 100 %	23	10.9.2	180

Погашение стоимости специальной одежды, специальной обуви может производиться ежемесячно в течение установленного срока службы или порядок переноса стоимости может определяться самостоятельно, т. е. Одномоментное списание стоимости данных

активов при их передаче в эксплуатацию, что должно быть предусмотрено в учетной политике.

Пример.

Передана специальная одежда в эксплуатацию на сумму 84 руб. Срок полезного использования 1 год. Специальная одежда передана во вспомогательное производство.

В соответствии с классификацией отдельных предметов в составе средств в обороте, специальная одежда выделена в отдельную одноименную группу. В соответствии с учетной политикой организации погашение стоимости производится исходя из срока полезного использования.

В данном примере норма погашения стоимости за месяц составляет:
$$\text{Норма} = \frac{1}{12 \text{ месяцев}} \times 100 = 8,33\%$$

Ежемесячная сумма погашения составляет:

$$84 \times 8,33\% = 7 \text{ руб.}$$

№ П/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Требование	Передана специальная одежда в эксплуатацию	10.11	10.10	84
2.	Бухгалтерская справка-расчет	Погашение стоимости за месяц	23	10.11	7

При недостатке и порче отдельных предметов в составе средств в обороте их стоимость списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества», а затем списывается либо на конкретного виновника субсчет 73.2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». В дальнейшем производится удержание из заработной платы. Если конкретный виновник не обнаружен, списание предметов производится на прочие доходы по текущей деятельности (90/8).

При проведении инвентаризации на складе выявляется недостача предметов. При проведении инвентаризации в эксплуатации не только устанавливают наличие и определяют сохранность предметов, но и устанавливают степень их годности для

дальнейшей эксплуатации. При этом изымаются и списываются изношенные и непригодные предметы.

Пример.

При смене материально ответственного лица проведена инвентаризация предметов на складе.

Согласно инвентаризационно - сличительной ведомости обнаружены на складе недостача на складе вешалки металлической – 4 единицы по цене 0,3 руб. За единицу. Недостача относится на материально ответственное лицо.

№ п/п	Документ	Содержание записи	Д	К	Сумма
1.	Инвентаризационно-сличительная ведомость	Выявлена недостача вешалок	94	10.9.1	1,20
2.	Бухгалтерская справка-расчет	Списана недостача на материально ответственное лицо	73.2	94	1,20
3.	Ведомость начисление заработной платы	Сумма недостачи удержана из заработной платы.	70	73.2	1,20

1.2.3.9 Инвентаризация материалов

Для отражения недостачи материалов используется счет 94 «Недостачи и потери от порчи имущества» и счет 73.2 «Расчеты по возмещению ущерба».

Пример.

При смене материально-ответственного лица проведена инвентаризация, обнаружена недостача краски на сумму 200 руб. По нормам естественной убыли краски можно списать в затраты на основное производство на 30 руб. Оставшаяся сумма относится на материально-ответственное лицо (таблица 1.2.30)

Таблица 1.2.30 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Инвентаризационная сличительная ведомость	Отражается недостача краски	94	10.1	200
2.	Бухгалтерская	Списание недостачи	20	94	30

	справка-расчет	краски по нормам естественной убыли в затраты на основное производство			
3.	Бухгалтерская справка-расчет	Списание недостачи краски на материально-ответственное лицо	73.2	94	170
4.	Ведомость начисления заработной платы	Произведены удержания из заработной платы на сумму недостачи краски	70	73.2	170

Пример.

В результате проведения инвентаризации обнаружена недостача запасных частей на сумму 300 тыс. Рублей. Конкретный виновник не обнаружен, сумма недостачи списывается на прочие расходы по текущей деятельности (таблица 1.2.31.)

Таблица 1.2.31 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Инвентаризационная сличительная ведомость	Отражается недостача запасных частей	94	10.5	300
2.	Бухгалтерская справка-расчет	Списание недостачи на прочие расходы по текущей деятельности.	90.10	94	300

Пример.

Обнаружены излишки топлива на сумму 800 руб. (таблица 1.2.32).

Таблица 1.2.32 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Инвентаризационно-сличительная ведомость	Оприходованы на складе излишки топлива	10.3	90.7	800

1.2.3.10 Особенности учёта материалов в энергетике

Особенностью учета материалов в энергетике является проведение особых видов инвентаризации. В энергетике проводят инструментальную и документальную инвентаризации.

При проведении инструментальной инвентаризации определяются остатки топлива на складах путем измерений, составление акта не менее 2-ух экземпляров.

Документальная инвентаризация заключается в сверке текущих учетных данных по остаткам топлива с отражением результатов в акте, который составляется в 3-ех экземплярах и передается в бухгалтерию для контроля и учета. Инвентаризация проводится комиссией в составе заместителя директора электростанции, начальника производственно-технического отдела (ПТО), начальника топливно-транспортного цеха (ТТЦ), в ведении которого находится топливный склад, главного бухгалтера электростанции.

Учёт топлива подразделяется на оперативный, технический и бухгалтерский учёт.

Оперативный учёт отражает движение топлива в натуральном исчислении и включает приемку топлива от поставщиков, определение его расхода на производство, ведение претензионной работы, а также периодической инвентаризации. Оперативный учёт жидкого топлива является функцией эксплуатационного персонала ТТЦ, в ведении которого находится топливное хозяйство. Организация приема, разгрузки, хранения и подачи топлива на производство определяется нормативными документами.

Технический учёт отражает расход топлива на технологические нужды в натуральном и условном исчислении, при этом определяется удельный расход топлива на отпуск электроэнергии и тепла, а также размеры экономии (перерасхода). Технический учёт осуществляет ПТО.

Бухгалтерский учёт - это документальная регистрация в денежном и натуральном выражении и контроль всех хозяйственных операций, связанных с движением топлива и с расчетами с поставщиками. Ответственный за организацию и постановку учета топлива на ТЭС является директор и главный бухгалтер. На ТЭС должен быть обеспечен контроль качества всего

поступающего топлива. Контроль качества жидкого топлива осуществляется ТТЦ цехом, а газообразного - поставщиком, с последующим представлением результатов потребителю.

Оперативный учет топлива осуществляется следующим образом: все топливо, поступающее на электростанцию, подлежит 100% контролю по количеству и качеству.

Масса жидкого топлива, поступающего в цистернах по ж/д или автотранспортом, определяется путем взвешивания или обмера, а поступающая водным транспортом или по трубопроводам – путем обмеров резервуаров. Масса оприходованного топлива рассчитывается с учетом придельных расходов и норм естественной убыли при перевозках. Результаты контроля взвешивания жидкого топлива заносятся в ведомость учета жидкого топлива, которая подписывается приёмщиком. Эта ведомость заполняется посменно или за сутки в целом. В случае необходимости отбираются пробы мазута для определения количества примесей и воды, при этом делаются отметки в ведомости, далее происходит сверка количества поступившего топлива с массой топлива, указанной в накладной. При положительном или отрицательном значении фактического расхода по абсолютному значению, не превышающем допустимого предельного расхода, оприходуется масса топлива, указанная в накладной.

Рассмотрим следующие варианты:

Таблица 1.2.33 – Возможные варианты отражения инвентаризационных разниц

Показатель	Вариант 1	Вариант 2	Вариант 3	Вариант 4
Масса поступившего топлива: - по накладной	60,0	60,0	60,0	60,0
- по результатам взвешивания	60,46	59,54	60,54	59,0
Фактический расход в массе	+0,46	-0,46	+0,54	-1,0
Допустимый предельный расход в массе	±0,48	±0,48	±0,48	±0,48
Норма естественной убыли при перевозке	-	-	-	0,006
Сумма допустимого расхода	-	-	-	0,486

и нормы убыли				
Списано на потери при перевозке	-	-	-	0,006
Недостача топлива	-	-	-	1,0
Излишки топлива	-	-	0,54	-
Масса оприходованного топлива	60,0	60,0	60,54	59

Всё поступившее топливо проверяется по качеству, контроль качества поступившего топлива производится путем взятия проб и их химического анализа. Результаты анализа проб фиксируются химическим цехом в журнале по учету качества поступающего топлива и используются в претензионной работе. При обнаружении несоответствия топлива гостам бракуется вся партия топлива. Нормы естественной убыли жидкого топлива при перевозках разработаны по 8-ми группам нефтепродуктов. Однако в Республике Беларусь сжигаются в основном нефтепродукты 5-6 групп (5 -топливо нефтяное, печное и дизельное; 6 - мазуты и присадки).

Для 5-ой группы норма естественной убыли - 0,007% от массы груза, для 6-ой - 0,01% от массы груза.

Предъявление претензии при обнаружении несоответствия по количеству, качеству топлива является обязанностью электростанции в том случае, если электростанция сама заключила договор на поставку. Если договор заключила вышестоящая организация, например, РУП, то электростанция предоставляет весь материал для предъявления претензий РУПу. Претензия может направляться поставщику и перевозчику не позднее, чем в месячный срок со дня поступления топлива. В этот же срок поставщик, перевозчик обязан сообщить результаты претензии.

В бухгалтерии ведется учет топлива на основании оформленных первичных документов: по приходу топлива, по оплате за топливо, по расходу топлива и прочие документы (инвентаризация). Наличие и движение топлива по фактической себестоимости отражается на субсчете 10.3. Бухгалтерский учет расчетов с поставщиками за топливо осуществляется на счете 60. Недостача сверх норм естественной убыли, выявленной при приемке топлива, относится по дебету субсчета 76.3. Запись на данный счет осуществляется на

основании коммерческих актов, претензионных писем и других оправдательных документов. Неудовлетворенная претензия по поставкам топлива включается в состав затрат на производство по месяцу фактического отказа по статье «Топливо на технологические нужды» с увеличением удельных расходов топлива, если отказ поставщика или суда мотивирован причинами технического характера. Если же отказ мотивирован причинами юридического характера, то недостача топлива относится на его удорожание.

1.2.4. Учет оплаты труда и расчетов с персоналом

1.2.4.1. Формы и системы оплаты труда

Формы оплаты труда позволяют определить порядок расчета заработной платы. Основными формами заработной платы являются: повременная и сдельная.

Повременная форма - это форма, при которой оплата производится за определенное количество отработанного времени. Различают простую повременную оплату труда, при которой заработная плата находится в прямой зависимости от количества отработанного времени; и ***повременно-премиальную*** систему оплаты труда, при которой к сумме заработной платы по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке.

Повременная форма подразделяется на следующие системы (рисунок 1.2.17).



Рисунок 1.2.17 - повременная форма и системы оплаты труда

Сдельная форма оплаты - это форма, при которой оплата производится по количеству единиц изготовленной продукции с учетом качества, сложности и условий труда.

Сдельная форма оплаты труда подразделяется на следующие системы (рисунок 1.2.18).

- **Прямая сдельная** - оплата производится за каждую произведенную единицу продукции, исходя из твердых сдельных расценок;

- **Сдельно-премиальная** - предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижения определенных качественных показателей;

- **Сдельно-прогрессивная** - предусматривает оплату произведенной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным расценкам, в изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале, но свыше двойной сдельной расценки);

- **Косвенная сдельная** - применяется для стимулирования повышения производительности труда рабочих,

обслуживающих оборудование и рабочие места. Труд их оплачивается по косвенным сдельным расценкам из расчета количества продукции, произведенной основными рабочими, которых они обслуживают;

- **Коллективная (бригадная)** - оплата, при которой оценивается комплекс различных работ с указанием предельного срока их выполнения.



Рисунок 1.2.18 – Сдельная форма и системы оплаты труда

Повременная система оплаты труда

Основным документом для расчета заработной платы является табель учета рабочего времени. В таблице фиксируются случаи явки и неявки работника (находился в отпуске, болел, прогул и т.д.). В конце месяца табель передается в бухгалтерию, которая подсчитывает количество отработанных часов (дней) и производит расчет заработной платы.

При повременной форме оплаты труда заработная плата определяется умножением часовой (дневной) тарифной ставки на фактически отработанное количество часов (дней).

$$\text{ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА} = \text{ЧТС} \times K_{\text{отр. часов}}$$

$$\text{ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА} = \text{ДТС} \times K_{\text{отрдней}}$$

ЧТС – часовая тарифная ставка,

ДТС – дневная тарифная ставка,

K_{отр. часов} – количество фактически отработанных часов,

K_{отр. дней} – количество фактически отработанных дней.

Для специалистов и служащих заработная плата определяется следующим образом:

➤ Если работник отработал все дни текущего месяца, то заработная плата составляет установленный для него оклад;

➤ Если работник отработал не все дни в текущем месяце, то заработная плата определяется путем нахождения среднего дневного заработка, который затем умножается на фактически отработанные дни.

$$\text{ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА}_{\text{за фактически отработанное время}} = \frac{\text{ДО}}{K_{\text{рд}}} \times K_{\text{отрдней}}$$

ДО – должностной оклад

K_{рд} – количество рабочих дней в месяце

K_{отрдней} – количество фактически отработанных дней

простая повременная система

При простой повременной системе оплаты труда заработок работнику начисляется по присвоенной ему тарифной ставке или окладу за фактически отработанное время.

Пример.

Инженеру II категории установлен оклад в размере 420 руб. Согласно табелю учета рабочего времени в текущем месяце отработано 14 дней. Рабочих дней в месяце 20. Рассчитать заработную плату работнику.

$$З_{пн} = 420/20 \times 14 = 294 \text{ руб.}$$

повременно-премиальная система оплаты труда

Повременно-премиальная система оплаты труда применяется в сочетании с премированием.

Пример.

Начальнику планового отдела установлен оклад 320 руб. В текущем отчетном периоде согласно табелю учета рабочего времени в текущем месяце отработано 20 дней. Рабочих дней в месяце 20. Премия составляет 30% заработной платы за фактически отработанное время. Рассчитать заработную плату.

$$ПРЕМИЯ = 320 \times 30\% = 96 \text{ руб.}$$

$$З_{пн} = 320 + 96 = 416 \text{ руб.}$$

сдельная форма оплаты труда

Главной особенностью данной системы оплаты труда является то, что заработная плата начисляется за количество изготовленной продукции или выполненной работы по сдельным расценкам за единицу продукции (работы), установленным исходя из тарифной ставки соответствующего разряда работы и нормы времени на ее выполнение. Сдельный заработок рабочего рассчитывается умножением расценки на число изготовленных деталей (произведенных операций).

$$ЗАРАБОТНАЯ ПЛАТА_{сдельная} = C_{Д \text{ расценка}} \times K_{изготовленных \text{ единиц изделия}}$$

$C_{Д \text{ расценка}}$ – сдельная расценка

$K_{\text{изготовленных единиц изделия}}$ – количество изготовленных деталей (произведенных операций)

прямая сдельная оплата труда

При прямой сдельной системе оплаты труда заработная плата определяется по сдельным расценкам исходя из количества изготовленных единиц продукции или выполненной работы. ***Сдельная расценка*** – это сумма оплаты за единицу продукции или выполнение определенной операции. На предприятии с помощью единого тарифно-квалификационного справочника определяют сложность работ и устанавливают по ним тарифные разряды.

Величина расценки зависит от нормы времени на конкретную деталь или операцию и ее сложности согласно присвоенного разряда. Рассчитывают расценку путем умножения тарифной ставки, соответствующей разряду работы, на установленную норму времени.

$$C_{\text{Д расценка}} = ЧТС \times N_{\text{времени}}$$

$N_{\text{времени}}$ – норма времени.

Пример.

Резчик металла 5-го разряда в текущем месяце обработал 780 деталей. Часовая тарифная ставка составляет 3 руб. Норма времени на изготовление одной детали 0,35 ч. Рассчитать заработную плату.

$$Зп_{\text{сд}} = 3 \times 0,35 \times 780 = 819 \text{ руб.}$$

сдельно-премиальная оплата труда

При сдельно-премиальной системе оплаты труда рабочему к зарплате добавляется премия за выполнение и перевыполнение установленных конкретных показателей работы. Премии начисляются на основе сдельного заработка.

Пример.

Токарь 5-го разряда в текущем месяце изготовил 590 деталей. Часовая тарифная ставка – 2 руб. Норма времени – 0,42 часа. За

перевыполнение норм выработки предусмотрена премия в размере 20% сдельного заработка. Рассчитать заработную плату.

$$Зп_{сд} = 2 \times 0,42 \times 590 = 531 \text{ руб.}$$

$$\text{Премия} = 531 \times 20\% = 106,20 \text{ руб.}$$

$$Зп_{н} = 531 + 106,20 = 637,20 \text{ руб.}$$

косвенно-сдельная оплата труда

По косвенно-сдельной системе может оплачиваться труд таких категорий вспомогательных рабочих как: крановщики, наладчики оборудования, стропальщики, обслуживающие основное производство.

Расчет заработка рабочего при косвенно-сдельной оплате может производиться на основе косвенной расценки и количества изделий, изготовленных обслуживаемыми рабочими. Для получения косвенной расценки дневная тарифная ставка рабочего, оплачиваемого по косвенной сдельной системе, делится на установленную ему норму обслуживания и норму дневной выработки обслуживаемых рабочих.

Сдельно-прогрессивная оплата труда

Сдельно-прогрессивная система в отличие от прямой сдельной характеризуется тем, что оплата труда рабочих по неизменным расценкам производится только в пределах установленной исходной нормы, а вся выработка сверх этой нормы оплачивается по расценкам прогрессивно нарастающим в зависимости от перевыполнения норм выработки.

1.2.4.2 Синтетический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов по оплате труда отражается по всем видам заработной платы на пассивном счете 70 «расчеты с персоналом по оплате труда». На данном счете обобщается информация о расчетах с персоналом как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации.

70 «расчеты с персоналом по оплате труда»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет. Дебет
		Сн – задолженность организации по оплате труда на начало месяца	
68.4	Суммы удержаний из заработной платы - подоходный налог	Начисление заработной платы по различным видам оплат	20, 23, 25, 26, 28, 44, 08, 15
69.2	- пенсионный фонд	Начисление заработной платы за время трудового отпуска	20, 23, 25, 26, 44, 96
	- по исполнительным листам		
		Начисление пособия по временной нетрудоспособности	69.1
73.1	по предоставляемым займам	Начисление премий и материальной помощи	84
73.2	хищение, недостачи товарно-материальных ценностей		
28	брак продукции		
76.5	депонирование заработной платы		
50,51	Выплата заработной платы и других доходов		

В соответствии с законодательством, организация должна выплачивать платежи в ФСЗН, средства которого предназначены для выплаты пенсий, пособий на детей, пособий по временной нетрудоспособности (ПВН) и другие социальные мероприятия.

Для расчетов с ФСЗН предназначен пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

На счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» обобщается информация о расчетах по социальному страхованию и пенсионному обеспечению.

Порядок производства отчислений на социальное страхование и обеспечение регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными правовыми актами.

69 «расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кор. счет Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счет Дебет
		Сн – сумма задолженности организации в ФСЗН на начало месяца	
70	Начисление пособия по временной нетрудоспособности	Начисление платежей ФСЗН в текущем месяце: - организации на социальное страхование	08, 15, 20, 23, 25, 26, 28, 44,
51	Перечисление с расчетного счета платежей в ФСЗН	- организации в пенсионный фонд	70

Для отражения начисления суммы страховых платежей от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний предназначен субсчет 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Аналитический учет по субсчету 76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведется по страховщикам и отдельным договорам страхования.

76.2 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»

Кор. счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счета Дебет
		Сн – сумма страховых платежей на начало месяца	
51	Перечисление страховых платежей страховым организациям	Начисление страховых платежей	20, 23, 25, 26, 28, 44, 08, 15

Пример.

В организации числятся работник Петренко В.В. – оклад 324 руб., премия 20% . Рассчитать заработную плату и удержать налоги и отчисления из заработной платы.

Заработная плата составляет установленный должностной оклад 324руб.

$$ПРЕМИЯ = 324 \times 20\% = 64,80 \text{ руб.}$$

$$Зп = 324 + 64,80 = 388,80 \text{ руб.}$$

$$Пдн = (388,80 - 103) \times 13\% = 37,15 \text{ руб.}$$

$$Пф = 388,80 \times 1\% = 3,89 \text{ руб.}$$

$$\text{Всего удержано} = 37,15 + 3,89 = 41,04 \text{ руб.}$$

$$\text{Сумма к выплате} = 388,80 - 41,04 = 347,76 \text{ руб.}$$

Ведомость расчета заработной платы приведена в таблице 1.2.34.

Таблица 1.2.34 – ведомость расчета заработной платы

Ведомость
Расчёта заработной платы

№ п/п	ФИО	Заработная плата за фактически отработанное время	Премия	Всего начислено	Подоходный налог	Взносы в пенсионный фонд	Всего удержано	Сумма к выплате	Социальное страхование (34%)	Страховые выплаты (0,6%)
1.	Петренко В.В.	324	64,80	388,80	37,15	3,89	41,04	347,76	132,19	2,33

Произведены следующие хозяйственные операции (таблица 1.2.35).

Таблица 1.2.35 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Ведомость начисления зарплаты	Начислена зарплата работнику основного производства	20	70	388,80
2.	Ведомость начисления зарплаты	Удержан подоходный налог из заработной платы	70	68.4	37,15
3.	Ведомость начисления зарплаты	Удержаны взносы в пенсионный фонд из заработной платы	70	69.2	3,89
4.	Ведомость начисления зарплаты	Начислены взносы на социальное страхование,	20	69.1	132,19
5.	Ведомость начисления зарплаты	Начисление страховых платежей от несчастных случаев на производстве	20	76.2	2,33
6.	Выписка банка. Приходный кассовый ордер	С расчетного счета получены деньги и оприходованы в кассу для выдачи заработной платы	50	51	347,76
7.	Платежная ведомость	Из кассы выплачена заработная плата	70	50	347,76
8.	Выписка банка. Платежное поручение	Произведена оплата подоходного налога с расчетного счета	68.4	51	37,15
9.	Выписка банка. Платежное поручение	С расчетного счета произведена оплата в ФСЗН	69	51	136,08
10.	Выписка банка. Платежное поручение	С расчетного счета произведена оплата страховых платежей от несчастных случаев на производстве	76.2	51	2,33

1.2.5 Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг

Себестоимость реализованных товаров, продукции, работ, услуг включает в себя:

– в организациях, занимающихся производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, – стоимость потребленных в

процессе хозяйственной деятельности материальных ресурсов, затрат на оплату труда, отчислений на социальные нужды, амортизации основных средств и нематериальных активов и прочих затрат в соответствии с белорусским законодательством.

– затраты – стоимостная оценка ресурсов, потребленных организацией в процессе производства и реализации товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг. Затраты, приводящие к получению в будущем экономических выгод, считают активами организации и признают расходами в период получения от них экономической выгоды. Затраты, не приводящие к получению экономических выгод, признают расходами организации в период осуществления данных затрат;

– расходы организации – уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению собственных источников организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг включает:

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг, относящиеся к реализованной продукции, работам, услугам.

1.2.5.1 Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

Для управления производственно-хозяйственной деятельностью предприятия и обоснованного ценообразования необходимо знать затраты не только по предприятию, его подразделениям, видам продукции, но и на единицу изделия, т.е. Калькулировать его себестоимость.

Калькуляция - расчеты по определению себестоимости единицы изделия или полуфабриката, себестоимость продукции по объекту учета затрат на производство, себестоимость вида и всей товарной

продукции предприятия, его структурных подразделений, процессов (переделов).

Калькуляция- способ группировки затрат, их обобщения, исчисления себестоимости объектов учета.

По времени составления калькуляции делятся на предварительные и последующие (рисунок 1.2.19).



Рисунок 1.2.19 – Виды калькуляции по времени составления

Плановые калькуляции определяют допустимые затраты продукции и единицу изделия исходя из средних в планируемом периоде прогрессивных норм расхода материалов, топлива и других затрат с учетом передового опыта технологии и организации производства, а также имеющихся резервов.

Сметные калькуляции как разновидность плановых составляются на вновь проектируемые, осваиваемые изделия или на работы разового порядка. Обычно они являются основанием для плановых калькуляций в период массового выпуска новых изделий после их освоения или расчетов с заказчиками за разовые работы.

Нормативные калькуляции, в отличие от плановых, составляются не по средним, а по текущим нормам затрат, действующим на определенную дату, обычно на 1-е число месяца.

Отчетные калькуляции представляют собой расчет фактической себестоимости продукции и изделия. Они готовятся на основании учетных данных о фактических затратах.

Хозрасчетная калькуляция является разновидность отчетной, но отличается от нее тем, что отражает фактические затраты ресурсов в плановых ценах и может содержать информацию о хозрасчетных претензиях цехов, бригад и других подразделений друг к другу. Такие калькуляции оформляются лишь на продукцию хозрасчетных подразделений и, как правило, по статьям затрат, зависящих от этих подразделений.

Объект калькуляции- продукция предприятия, его подразделений, технологических переделов, фаз, переходов, стадий, себестоимость которой исчисляется.

В современных условиях хозяйствования возрастает значение таких методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, которые обеспечивают методологическое единство принципов исчисления издержек производства на различных предприятиях, а также по народному хозяйству в целом и одновременно отражают особенности технологии и организации производства в соответствующих отраслях промышленности.

Метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости- совокупность приемов по сбору, группировке в учете информации о производственных затратах и исчислению фактической себестоимости продукции для контроля за издержками предприятий.

Отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях предусмотрены три основных метода учета затрат – поперечный, позаказный и нормативный.

Попроцессный, поперечный и позаказный методы

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования продукции применяется в отраслях с ограниченной номенклатурой продукции и там, где незавершенное производство отсутствует или незначительно, – в добывающей промышленности, на электростанциях и т.п. Примером такой отрасли может служить угольная промышленность, где производственная себестоимость

одной тонны угля определяется делением затрат на количество угля, выданного на поверхность.

На предприятиях промышленности попроцессный метод учета затрат и калькулирования применяется в простых вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько видов продукции (работ, услуг) и не имеющих незавершенного производства, например в энергетических хозяйствах.

При использовании данного метода себестоимость единицы продукции определяется делением суммарных затрат за отчетный период на количество произведенной продукции (таблица 1.2.36).

Таблица 1.2.36 – Схема бухгалтерских проводок при попроцессном методе учета затрат

Содержание операции	Дебет	Кредит
Формирование прямых затрат	20	10, 70, 69, 68
Формирование общепроизводственных расходов	25	10, 70, 69, 68, 76 и др.
Формирование общехозяйственных расходов	26	10, 70, 69, 68, 76 и др.
Списание общепроизводственных расходов	20	25
Списание общехозяйственных расходов	20	26
Оприходование готовой продукции	43	20

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов), каждая из которых завершается получением готового полуфабриката, который может быть отправлен в следующий передел или реализован на сторону.

Сущность попередельного метода состоит в том, что прямые затраты отражаются в текущем учете по переделам, которые обычно являются объектами их учета. Особенности попередельного метода являются :

- Списание затрат за календарный период, а не за время изготовления заказа;
- Организация аналитического учета по счету 20 «основное производство» в разрезе переделов;
- Отсутствие необходимости распределять косвенные

расходы между отдельными заказами.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (таблица 1.2.37).

Необходимость ведения полуфабрикатного метода учета может быть вызвана, например, реализацией полуфабрикатов на сторону, в связи с чем необходимо определять их себестоимость для расчета финансового результата.

Таблица 1.2.37 – описание бесполуфабрикатного и полуфабрикатного учета

Варианты учета	Характеристика
Бесполуфабрикатный	В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, которые ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяется, а исчисляется лишь стоимость готового продукта.
Полуфабрикатный	Движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями, и калькулируется себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки. Для учета полуфабрикатов используется счет 21 «Полуфабрикаты собственного производства»

На рисунок 1.2.20 отражен попередельный метод (бесполуфабрикатный вариант).

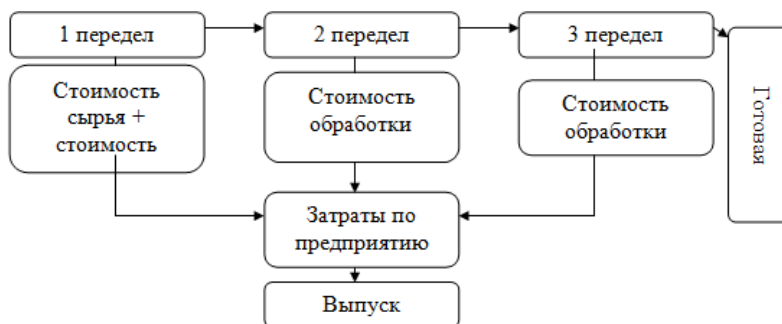


Рисунок 1.2.20 – Попередельный метод (бесполуфабрикатный вариант)

В таблице 1.2.38 приведены схемы бухгалтерских записей для обоих вариантов учета.

Таблица 1.2.38 – Схема бухгалтерских записей для бесполуфабрикатного и полуфабрикатного вариантов учета, тыс. руб.

Содержание операции	Дебет	Кредит
Бесполуфабрикатный метод		
Списание сырья	20	10
Списание затрат на обработку по переделу 1	20	02, 70, 68, 69 и т.п.
Списание затрат на обработку по переделу 2	20	02, 70, 68, 69 и т.п.
Списание затрат на обработку по переделу 3	20	02, 70, 68, 69 и т.п.
Оприходование готовой продукции	43	20
Полуфабрикатный метод (аналитический учет)		
Списание сырья	20	10
Списание затрат на обработку по переделу 1	20	02, 70, 68, 69 и т.п.
Оприходование полуфабрикатов собственного производства из передела 1	21	20
Передача на дальнейшую переработку полуфабрикатов (передел 2)	20	21
Списание затрат на обработку по переделу 2	20	02, 13, 70, 68, 69 и т.п.
Оприходование полуфабрикатов собственного производства из передела 2	21	20
Передача на дальнейшую переработку части полуфабрикатов (передел 3)	20	21
Реализация остатка полуфабрикатов (списание фактической себестоимости)	90	21
Списание затрат на обработку по переделу 3	20	02, 70, 68, 69 и т.п.
Оприходование готовой продукции	43	20

Показный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции применяется при производстве уникального либо выполняемого по специальному заказу изделия, на ремонтных работах, в мелкосерийном производстве. При данном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под заказом могут выступать отдельные

изделия, мелкие серии одинаковых изделий, ремонтный, монтажные, экспериментальные работы и т.п.

Сущность позаказного метода заключается в том, что все прямые затраты учитываются в разрезе установленных калькуляционных статей по отдельным производственным заказам. Остальные затраты включаются в себестоимость отдельных заказов в соответствии с установленной базой распределения.

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и т.п., в которых указывается шифр заказа.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетная калькуляция составляется только после выполнения заказа, и, таким образом, время составления отчетной калькуляции (расчета фактической себестоимости) может не совпадать со временем составления отчетности.

Основной проблемой здесь является распределение косвенных расходов между отдельными производственными заказами, поскольку выполнение заказа может длиться несколько отчетных периодов, и чем более точно будут распределены эти расходы, тем более реально будет оценена себестоимость.

База для распределения косвенных расходов между отдельными заказами выбирается предприятием исходя из специфических особенностей его деятельности, характера выполняемых заказов. В промышленности используются такие базы распределения, как отработанные станко-часы, машино-дни, сумма начисленной заработной платы производственных рабочих. Механизм распределения расходов должен быть закреплен в приказе предприятия об учетной политике. Позаказный метод учета затрат на производство представлен на рисунок 1.2.21.

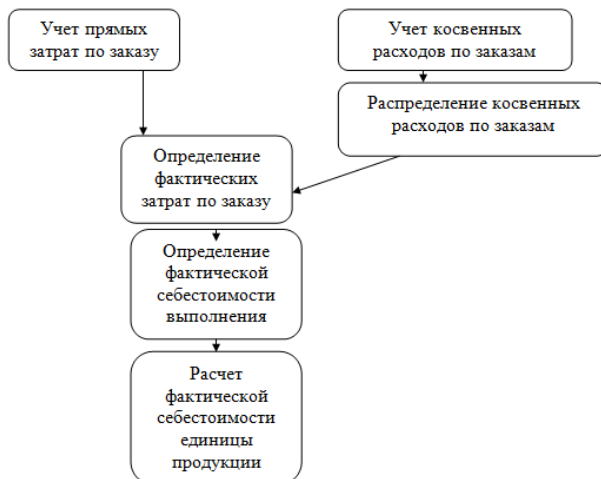


Рисунок 1.2.21 – Схема расчета фактической себестоимости изделия при позаказном методе.

Нормативный метод учета затрат. Стандарт-костинг

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым производством разнообразной и сложной продукции.

Сущность его заключается в следующем:

- Отдельные виды затрат на производство учитываются по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями;
- Обособленно ведется оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования;
- Учитываются изменения, вносимые в текущие нормы затрат, в результате внедрения организационно-технических мероприятий и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Фактическая себестоимость продукции определяется сложением суммы затрат по текущим нормам, величины отклонения от норм и величины изменений норм. Установить фактическую себестоимость изделия можно двумя способами. Если объектом учета

производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого расчета.

Если объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений норм пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции. Этот способ калькулирования фактической себестоимости продукции является менее трудоемким.

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и смет расходов по обслуживанию производства и управлению.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата). Отклонения по косвенным расходам распределяют между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляют в карточках или оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

При применении нормативного метода может использоваться счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Схема бухгалтерских записей для нормативного метода представлена в таблице 1.2.39.

Таблица 1.2.39 – Схема бухгалтерских записей при нормативном методе учета затрат

Содержание операции	Дебет	Кредит
Учет в случае экономии		
Списание производственных ресурсов (фактические затраты ресурсов = нормы + отклонения)	20	10, 70, 68, 69 и т.п.
Списание фактической себестоимости готовой продукции	43/субсчет	20
Оприходование готовой продукции в оценке по нормативной себестоимости	43/субсчет	43/субсчет
Выручка от реализации	62	90
Списание реализованной продукции (по нормативной себестоимости)	90	43/субсчет
Списание отклонения (экономии)	90	43/субсчет
Определение финансового результата	90	99
Учет в случае перерасхода		
Списание производственных ресурсов (фактические затраты ресурсов = нормы + отклонения)	20	10, 70, 68, 69 и т.п.
Списание фактической себестоимости готовой продукции	43/субсчет	20
Оприходование готовой продукции в оценке по нормативной себестоимости	43/субсчет	40
Выручка от реализации	62	90
Списание реализованной продукции (по нормативной себестоимости)	90	43/субсчет
Списание отклонения (перерасхода)	90	43/субсчет
Определение финансового результата	90	99

1.2.5.2 Учет затрат на производство классификация затрат

Классификация затрат на производство представляет собой группировку затрат, которая является основой производственно-хозяйственной деятельности предприятия.

Таблица 1.2.40 – Классификация затрат на производство

Признак	Виды затрат	Характеристика
Экономическое содержание	По экономическим элементам	Экономический элемент – первичный, однородный вид затрат, который нельзя разделить на составные части
	По статьям калькуляции	Калькуляционная статья – определенный вид затрат, образующий себестоимость как отдельных видов, так и всей продукции в целом
По эффективности	Производительные	Затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства

	Непроизводительные	Являются следствием недостатков в технологии и организации производства
По составу (однородности)	Одноэлементные	Затраты, состоящие из одного элемента, не зависят от места возникновения и целевого назначения
	Комплексные	Состоят из нескольких элементов
По периодичности возникновения	Текущие	Затраты, имеющие частую периодичность осуществления (например, расход топлива)
	Единовременные	Затраты на подготовку и освоение новых видов продукции, расходы, связанные с запуском нового производства и т.д.
В зависимости от объема производства	Условно-постоянные	Условно-постоянные затраты практически не зависят от объема производства
	Условно-переменные	Величина условно-переменных затрат изменяется пропорционально объему производства
По целевому назначению	Основные	Затраты, связанные с технологическим процессом выпуска продукции
	Накладные	Связаны с организацией, обслуживанием производства и реализации продукции
По способу включения в себестоимость	Прямые	Расходы по производству конкретного вида продукции, могут быть сразу отнесены на объект калькуляции
	Косвенные	Связаны с выпуском нескольких видов продукции (затраты на управление и обслуживание производства), эти расходы собираются на соответствующих счетах, а затем путем распределения включаются в себестоимость продукции
По времени включения в себестоимость	Текущие	Расходы по производству и реализации продукции данного периода
	Затраты будущих периодов	Затраты, произведенные в текущем периоде, но подлежащие включению в себестоимость в будущих периодах, т.к. Будут приносить доход в будущих периодах
	Предстоящие	Еще не возникшие, но на которые уже резервируются средства, и относящиеся на себестоимость отчетного года (расходы по оплате отпусков)

Условно-переменными называются расходы, величина которых меняется с изменением объема производства, размера выручки, величины товарооборота (в большинстве случаев - пропорционально изменению названных натуральных или стоимостных показателей). В состав условно-переменных расходов можно включить:

- Стоимость основных материалов, топлива и энергии на технологические цели, покупных комплектующих изделий, полуфабрикатов;
- Заработную плату основных рабочих со сдельной оплатой труда и налоги, исчисленные от фонда оплаты труда этих рабочих;
- Большинство таможенных платежей (таможенная пошлина, акцизы, НДС);
- Расходы на тару, упаковку, погрузку-разгрузку и транспортировку готовой продукции;
- Налоги, сборы и отчисления, исчисляемые из выручки (валового дохода).

Как правило, условно-переменными расходами являются так называемые прямые расходы.

Условно-постоянными считаются расходы, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема производства, размера выручки, величины товарооборота. В состав таких расходов обычно относятся:

- Амортизация основных средств и нематериальных активов;
- Платежи за аренду офисных, производственных и складских помещений;
- Расходы на отопление, освещение;
- Заработная плата административно-управленческого персонала и налоги, исчисленные от фонда оплаты труда такого персонала;
- Оплата некоторых видов услуг сторонних организаций (услуг банков, телефонной связи);
- Некоторые налоги (например, земельный).

Как правило, условно-постоянными расходами являются так называемые косвенные расходы.

Классификация затрат по экономическим элементам используется для выявления затрат по их видам.

Необходимо на этапах планирования с целью выявления необходимого количества материальных трудовых и денежных ресурсов.

По экономическим элементам затраты классифицируются следующим образом.



1.2.22 – Классификация затрат по экономическим элементам

Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов):

- Стоимость приобретенных сырья и материалов для производства продукции, в соответствии с технологическим процессом;
 - Покупные полуфабрикаты, комплектующие изделия;
 - Затраты для ремонта оборудования;
 - Работы производственного характера, выполняемые строительными организациями, не относящиеся к основному виду деятельности;
 - Амортизация инструментов, приспособлений, инвентаря, не относящихся к основным средствам;
 - Энергия всех видов, расходуемая на технологические и другие производственно-хозяйственные нужды;
 - Потери от недостачи материальных ресурсов в пределах норм естественной убыли;
 - Затраты, связанные с доставкой материальных ресурсов, подлежащие включению в соответствующие элементы затрат (транспортно-заготовительные расходы).

Из элемента материальные затраты вычитаются возвратные отходы, под которыми понимают остатки сырья, материалов, полуфабрикатов, образовавшиеся в процессе производства продукции, утратившие полностью или частично потребительские качества исходного ресурса.

К возвратным отходам не относятся остатки материальных ресурсов, которые передаются в другие цеха в качестве полноценного сырья и материалов для производства других видов продукции.

Возвратные отходы оцениваются следующим образом:

- По пониженной цене исходного сырья;
- По действующим ценам за вычетом расходов на их сбор и обработку (если перерабатываются непосредственно самой организацией);
- По полной цене исходного сырья (при реализации на сторону для использования в качестве полноценного сырья).

Расходы на оплату труда:

- Расходы на оплату труда по сдельным расценкам, тарифным ставкам, должностным окладам;
- Стоимость продукции, выдаваемой в порядке натуральной оплаты;
- Надбавки и доплаты к тарифным ставкам, должностным окладам;
- Оплата ежегодных и основных и дополнительных отпусков;
- Оплата за время вынужденного прогула;
- Доплата в случае временной утраты трудоспособности;
- Оплата простоев не по вине работников;
- Доплата за работы в выходные, праздничные дни;
- Другие виды выплат, включаемые в фот.

Отчисления на социальные нужды:

По данному элементу отражаются отчисления на государственное страхование, начисляемые от фот.

Амортизация основных средств и нематериальных активов:

По данному элементу отражается амортизация основных средств, нематериальных активов исходя из их первоначальной (восстановительной, амортизируемой) стоимости.

Прочие расходы:

- Расходы на оплату услуг связи (почтовые, телефонные, телеграфные, факсимильные, интернет, электронная почта, оплата услуг банков);
- Консультационные, информационные, аудиторские услуги;
- Расходы на рекламу;
- Услуги сторонних организаций за пожарную и сторожевую охрану;
- Оплата работ по сертификации продукции;
- Затраты на гарантийный ремонт и обслуживание;
- Арендная плата, лизинговые платежи, командировочные расходы в пределах установленных норм;
- Прочие расходы.

Классификация затрат по калькуляционным статьям

Классификация по калькуляционным статьям необходима для определения фактических затрат на единицу продукции.

Перечень статей затрат определяется отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости с учетом характера структуры производства.

По калькуляционным статьям затраты классифицируются:

- сырье и материалы;
- Покупные комплектующие изделия и полуфабрикаты;
- Возвратные отходы(вычитаются); ;
- топливо и энергия на технологические цели;
- Основная заработная плата производственных рабочих;
- Налоги, сборы, отчисления в бюджет и Внебюджетные фонды согласно законодательству;
- Расходы на подготовку и освоение производства;
- Общепроизводственные затраты;
- Общехозяйственные затраты;
- Потери от брака;
- Прочие производственные затраты;
- Расходы на реализацию.

В статью "сырье и материалы" включаются затраты на сырье и основные материалы, которые входят в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являются необходимыми компонентами при ее изготовлении (выполнении конкретной работы, услуги), а также вспомогательные материалы, используемые на технологические цели.

В статью "покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты" включаются затраты на приобретение в порядке производственной кооперации готовых покупных изделий и полуфабрикатов, используемых на комплектование продукции данной организации или подвергающихся дополнительной обработке в данной организации для получения готовой продукции (изделий).

В статью "возвратные отходы" включается стоимость остатков сырья, материалов и полуфабрикатов, образовавшихся в процессе превращения исходного материала (полуфабриката) в готовую продукцию, если они полностью или частично утратили потребительские качества исходного материала и в силу этого используются с повышенными затратами (понижением выхода продукции или вовсе не используются по прямому назначению).

В статью "топливо и энергия на технологические цели" включаются затраты на все виды непосредственно расходуемых в процессе производства продукции топлива и энергии как полученные со стороны, так и выработанные самой организацией.

В статью "основная заработная плата производственных рабочих" включаются затраты на оплату труда производственных рабочих и других работников, непосредственно связанных с изготовлением продукции, выполнением работ и услуг. Основная заработная плата производственных рабочих относится на себестоимость отдельных изделий (групп изделий) и заказов прямым путем.

В статью "налоги, сборы, отчисления в бюджет и внебюджетные фонды" согласно законодательству включаются налоги и сборы согласно законодательства.

В статью "расходы на подготовку и освоение производства" включаются:

Затраты на освоение новых предприятий, производственных цехов и агрегатов (пусковые затраты);

Затраты по подготовке и освоению выпуска продукции, не предназначенной для серийного или массового производства.

В статью "общепроизводственные затраты" включаются затраты по содержанию и эксплуатации оборудования, а также затраты, связанные с организацией, обслуживанием и управлением.

В статью "общехозяйственные затраты" включаются затраты, связанные с обслуживанием, организацией производства и управлением организацией в целом, а также амортизационные отчисления от стоимости нематериальных активов организации.

К статье "потери от брака" относятся:

Стоимость окончательно забракованной продукции (изделий, полуфабрикатов и т.п.), некачественно выполненных работ, услуг, стоимость материалов, покупных изделий и полуфабрикатов, а также полуфабрикатов собственного производства, испорченных при наладке оборудования сверх технических норм, установленных на эти цели, затраты на исправление брака.

В статье "прочие производственные затраты" планируются и учитываются затраты, не предусмотренные в предыдущих калькуляционных статьях.

В статье "расходы на реализацию" планируются и учитываются затраты

Связанные с реализацией (сбытом) продукции (работ, услуг).

1.2.5.3 Особенности учета затрат в энергетике

Калькулирование себестоимости энергии осуществляется на стадиях производства, передачи и распределения электрической и тепловой энергии и в целом по РУП-облэнерго. Объектом калькулирования себестоимости энергии по стадиям и в целом по РУП-облэнерго являются (рисунок 1.2.23):

- Для электростанций - производство электрической и тепловой энергии (электроэнергия, отпущенная с шин электростанции и теплоэнергия, отпущенная с коллекторов электростанции);
- Для котельных - производство тепловой энергии (теплоэнергия, отпущенная с коллекторов котельных);
- Для электрических и тепловых сетей – передача и распределение электрической и тепловой энергии;

- В целом по РУП-облэнерго:
 - валовый отпуск электрической и тепловой энергии;
 - полезно отпущенная электрическая и тепловая энергия.

В электрических и тепловых сетях себестоимость единицы энергии не определяется, за исключением тепловых и электрических сетей, в структуру которых входят электростанции и котельные. В этом случае определяется себестоимость энергии, отпущенной с шин и (или) коллекторов электростанций и котельных, входящих в состав тепловых и электрических сетей по каждому энергоисточнику.

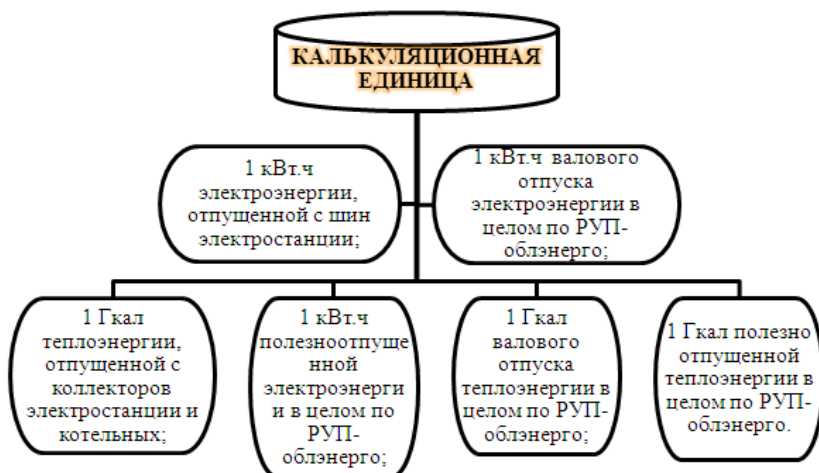


Рисунок 1.2.23 – Виды калькуляционных единиц в энергетике

Общая структура статей затрат в энергетике представлена на рисунке 2.3. Основной составляющей затрат в себестоимости электрической и тепловой энергии на электростанциях, мини-ТЭЦ и котельных является топливная слагаемая, отражаемая по статье «топливо на технологические цели».

По статье «Топливо на технологические цели» учитывается стоимость технологического топлива, использованного непосредственно в технологическом процессе производства

электрической и тепловой энергии, как полученного со стороны, так и произведенного подразделениями РУП-облэнерго.

Количество топлива, израсходованного на технологические цели, определяется по показаниям контрольно-измерительных приборов (весов, расходомеров, уровнемеров и др.) Подразделениями, осуществляющими оперативный и технический учет топлива. Качество топлива определяется на основе показаний регистрирующих приборов (калориметров, плотномеров и др.) Или результатов анализа проб топлива, отобранного в соответствии с нормативно-технической документацией.

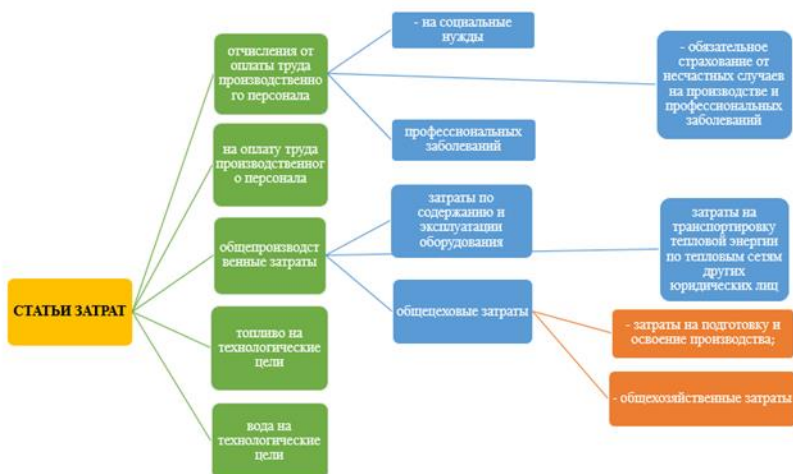


Рисунок 1.2.24 – Группировка статей затрат в энергетике

Учитывая, что каждый вид топлива отражается в бухгалтерском учете в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных и др.), а нормы расхода топлива на производство электрической и тепловой энергии утверждены в установленном законодательством порядке в условных единицах 1 тонна условного топлива (1 т.у.т.), то количество израсходованного топлива на технологические цели также определяется и в условных единицах.

Расчет расхода топлива на технологические цели в условных единицах осуществляют производственно-технические

подразделения в порядке, установленном отраслевыми нормативно-техническими документами.

Топливо принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Фактическая себестоимость топлива, приобретенного за плату, определяется в сумме фактических затрат организации на его приобретение.

К фактическим затратам на приобретение относятся:

- ✓ Стоимость топлива по ценам приобретения;
- ✓ Таможенные сборы и пошлины;
- ✓ Вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретено топливо;
- ✓ Затраты по заготовке и доставке топлива до места его использования, включая расходы по страхованию;
- ✓ Затраты по доведению топлива до состояния, в котором оно пригодно к использованию в предусмотренных в организации целях;
- ✓ Транспортно-заготовительные и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением топлива.

К транспортно-заготовительным затратам (далее – ТЗЗ) относятся затраты РУП-облэнерго, непосредственно связанные с процессом приобретения и доставки топлива и других материалов в организацию.

Затраты на хранение топлива на складах, внутрисканционную переброску топлива со складов и подачу на технологические цели в фактическую себестоимость технологического топлива, в том числе в ТЗЗ, не включаются.

Затраты на приготовление топлива, которое осуществляется в соответствии с функциями подразделений основного производства в топливно-транспортном подразделении, либо в котельных в себестоимость топлива не входят, а относятся на производство энергии, как затраты топливно-транспортного подразделения, либо котельных в составе статьи «Общепроизводственные затраты».

Топливо, использованное на технологические цели, относится на себестоимость выработанной электрической и тепловой энергии прямым путем.

При их комбинированном производстве на электростанциях, распределение расхода топлива между электрической и тепловой

энергией осуществляется производственно-техническими подразделениями пропорционально расходу условного топлива, определяемого в соответствии с отраслевой нормативно-технической документацией.

По статье «Топливо на технологические цели» не отражается топливо, использованное на цели, не связанные непосредственно с технологическим процессом производства электрической и тепловой энергии в том числе:

- Подразделениями транспорта;
- Другими подразделениями;
- На отопление помещений и другие хозяйственные нужды.

Затраты на топливо, использованное на указанные цели, учитываются в затратах соответствующих видов производств, статей затрат, в составе управленческих расходов, расходов на реализацию и др.

Статья «Топливо на технологические цели» не применяется при учете затрат на гидроэлектростанциях, ветроэнергетических установках, других энергетических источниках, не использующих в технологическом процессе производства энергии технологическое топливо, а также на стадиях передачи и распределения электрической и тепловой энергии в электрических и тепловых сетях.

По статье «Вода на технологические цели» учитываются:

На электростанциях, котельных, электробойлерных установках затраты:

1. На воду (налог за добычу (изъятие) природных ресурсов (воды поверхностной и подземной), стоимость воды, в том числе с энергетической составляющей, поступающей от других организаций по договорным ценам), используемую на технологические цели на следующих стадиях производства на тепловых электростанциях, районных котельных, мини ТЭЦ и электробойлерных установках;

2. На химические реагенты, ионно-обменные смолы и другие материалы, используемые в технологическом процессе химводоподготовки;

3. На оплату труда производственного персонала, занятого в технологическом процессе подачи и химводоподготовки;

4. Отчисления на социальные нужды, в том числе взносы на профессиональное пенсионное страхование, уплачиваемые в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения министерства труда и социальной защиты республики беларусь, от всех видов оплаты труда, производственного персонала, занятого в технологическом процессе подачи и химводоподготовки, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы;

5. Отчисления по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах», исчисленные в соответствии с законодательством от оплаты труда, производственного персонала, занятого в технологическом процессе подачи и химводоподготовки, включаемой в себестоимость продукции, работ, услуг;

6. Другие затраты, связанные с технологическим процессом химводоподготовки, кроме затрат по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, амортизационных отчислений, ремонту основных средств и иного имущества, связанных непосредственно с производственным процессом, которые отражаются по статье «Общепроизводственные затраты».

Затраты на воду на технологические цели, используемую при производстве одного вида энергии, относятся на себестоимость выработанной энергии прямым путем. Затраты на воду на технологические цели, используемую при производстве тепловой и электрической энергии, между видами энергии может распределяться пропорционально расходу на производство каждого вида энергии условного топлива, исходной воды, либо по другому критерию, отраженному в учетной политике РУП-облэнерго.

В тепловых сетях по статье «Вода на технологические цели» учитываются затраты на химически подготовленную (добавочную) воду, получаемую тепловыми сетями от тепловых электростанций в возмещение потерь теплоносителя, связанные с утечкой сетевой воды и не возвратом конденсата, и (или) собственные затраты тепловых сетей на подпитку и доведение химически подготовленной (добавочной) воды до требуемых параметров.

Химически подготовленная (добавочная) вода, получаемая от тепловых электростанций, в затраты тепловых сетей, не входящих в структуру тепловых электростанций, включается по статье «Вода на технологические цели» по фактической ее себестоимости.

Химически подготовленная (добавочная) и исходная вода используются как на технологические цели при производстве энергии, так и отпускаются сторонним потребителям согласно договору.

Количество химически подготовленной (добавочной) воды, определяется по приборам учета (водомерам), либо расчетным методом, в соответствии с отраслевой нормативно-технической документацией.

Количество теплоносителя (сетевой воды и конденсата), возвращаемого потребителями, определяется по приборам учета (водомерам), в соответствии с нормативными техническими документами, при отсутствии приборов - расчетным методом в соответствии с правилами и требованиями нормативно-технических документов.

Качество теплоносителя (сетевой воды и конденсата), которое потребитель обязан возвращать на теплоисточник, должно соответствовать требованиям действующих требованиям нормативно-технических документов.

По статье *«Оплата труда производственного персонала»* учитываются затраты на оплату труда:

- Производственных рабочих, непосредственно участвующих в технологическом процессе производства, передачи, распределения электрической и тепловой энергии;
- Других категорий работников, непосредственно занятых в основном производстве, если они не относятся к управленческому персоналу и не отражаются в составе общепроизводственных затрат.

Отнесение работников к производственному персоналу и управленческому осуществляет РУП-облэнерго в соответствии с организационной структурой управления, нормативами численности и отражается в штатном расписании.

В элементе «Затраты на оплату труда» отражаются следующие суммы начислений работникам организации (рисунок 1.2.25):

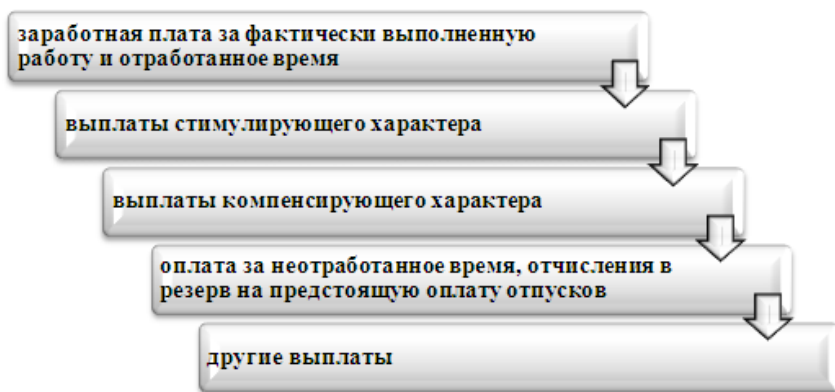


Рисунок 1.2.25 – Элементы оплаты труда работников

В себестоимость продукции, работ, услуг не включаются:

- ✓ Затраты на оплату труда управленческого персонала РУП-облэнерго (филиала);
- ✓ Затраты на оплату труда персонала, учитываемые на счете 44 «Расходы на реализацию»;
- ✓ Затраты на оплату труда, списываемые на субсчет «Прочие расходы по текущей деятельности» счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» и др.

Доплаты производственному персоналу до фактического заработка в случае временной утраты трудоспособности, оплата за время вынужденного прогула или выполнения нижеоплачиваемой работы, оплата простоев (по внутрипроизводственным причинам) не по вине работников и т.д.), а также компенсация за неиспользованный отпуск, выходное пособие при прекращении трудового договора учитываются в общепроизводственных или общехозяйственных затратах в порядке, предусмотренном учетной политикой организации.

По данной статье не отражается оплата труда персонала, занятого в технологическом процессе подачи и химводоподготовки, которая учитывается по статье «Вода на технологические цели», ремонтного персонала, которая учитывается по статьям «Общепроизводственные затраты», «Затраты на содержание и

эксплуатацию оборудования», «Затраты на подготовку и освоение производства» и др.

РУП-облэнерго, которые образуют резерв на предстоящую оплату отпусков, по статье «Затраты на оплату труда производственного персонала» отражают начисленный резерв на оплату отпусков производственного персонала.

Затраты на оплату труда производственного персонала на себестоимость производства, передачи и распределения тепловой и электрической энергии относятся прямым путем.

При невозможности их прямого отнесения, затраты на оплату труда производственного персонала распределяются между электрической и тепловой энергией пропорционально расходу условного топлива, либо по другому критерию, отраженному в учетной политике РУП-облэнерго.

По статье «*Отчисления от оплаты труда производственного персонала*» отдельно учитываются отчисления:

- На социальные нужды;
- На обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний.

В отчислениях на социальные нужды учитываются по установленным законодательством нормам обязательные страховые взносы по государственному социальному страхованию, в том числе по профессиональному пенсионному страхованию, в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения министерства труда и социальной защиты республики беларусь, от всех видов оплаты труда производственного персонала, включаемой в себестоимость продукции, работ, услуг по статье «затраты на оплату труда производственного персонала», на которые в соответствии с законодательством начисляются обязательные страховые взносы.

В отчислениях на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний учитываются страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах» в размерах, предусмотренных законодательством, от затрат на оплату труда производственного

персонала, приведенных по статье «затраты на оплату труда производственного персонала».

Виды выплат, на которые не начисляются взносы по государственному социальному страхованию в государственный внебюджетный фонд социальной защиты населения министерства труда и социальной защиты и по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в белорусское республиканское унитарное страховое предприятие «Белгосстрах», определяются законодательством.

РУП-облэнерго, которые образуют резерв на предстоящую оплату отпусков, по статье «отчисления от оплаты труда производственного персонала» отражают отчисления на социальное страхование и обеспечение от суммы начисленного резерва на предстоящую оплату отпусков производственному персоналу.

Отчисления на социальные нужды и страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на себестоимость производства, передачи и распределения тепловой и электрической энергии относятся пропорционально оплате труда производственного персонала.

По статье «*Общепроизводственные затраты*» учитываются:

- Затраты по содержанию и эксплуатации оборудования, из них амортизация производственного оборудования;
- Затраты на транспортировку тепловой энергии по тепловым сетям транспортирующих организаций;
- Общецеховые затраты.

При учете *затрат по содержанию и эксплуатации оборудования* производственным оборудованием считаются: силовые и рабочие машины и оборудование, передаточные устройства и сооружения, закрепленные за соответствующими подразделениями (цехами) основного производства.

Амортизационные отчисления производственного оборудования, цеховых транспортных средств и инструмента производятся в соответствии с законодательством и учетной политикой организации.

При централизованной организации (специальными обособленными подразделениями, выделенными на отдельный

баланс) работ по содержанию, уходу и ремонтному обслуживанию производственного оборудования, цеховых транспортных средств и инструмента, затраты на проведение указанных работ распределяются по цехам-потребителям и включаются в цеховые сметы затрат по содержанию и эксплуатации машин и оборудования в виде услуг.

При децентрализованной организации работ по содержанию, уходу и ремонтному обслуживанию производственного оборудования, цеховых транспортных средств и инструмента, когда работы производятся цеховым ремонтным и другим цеховым персоналом, затраты отражаются по экономическим элементам по каждому цеху в отдельности.

Затраты по содержанию и эксплуатации оборудования каждого цеха должны относиться только на те виды продукции, которые вырабатываются в данном цехе. При их комбинированном использовании в цехе, распределение затрат по содержанию и эксплуатации оборудования между тепловой и электрической энергией осуществляется пропорционально количеству израсходованного условного топлива на производство каждого вида энергии.

Затраты на транспортировку тепловой энергии по тепловым сетям других юридических лиц. При калькулировании себестоимости тепловой энергии в составе общепроизводственных затрат учитываются затраты энергоснабжающих организаций на транспортировку тепловой энергии по тепловым сетям других юридических лиц (далее – транспортирующая организация). Затраты на транспортировку тепловой энергии по тепловым сетям транспортирующих организаций включают стоимость услуг транспортирующих организаций на передачу тепловой энергии.

Затраты на транспортировку тепловой энергии по тепловым сетям транспортирующих организаций, включаются в материальные затраты энергоснабжающей организации.

Общецеховые затраты, связанные с обслуживанием и управлением производством, включают затраты по обслуживанию цехов и других аналогичных производственных подразделений и управление ими. Затраты цехов, участвующих в производстве

только одного вида энергии, относятся на производство данной энергии:

- Бойлерной, водогрейных котлов, паропреобразовательной установки – на производство тепловой энергии;
- Электроцеха – на производство электроэнергии и т.д.

Затраты цехов, участвующих в производстве обоих видов энергии (топливно-транспортного, воднохимического, химводоочистки, котлотурбинного и др.), могут распределяться между электрической и тепловой энергией по одному из принятых методов:

– Для теплоэлектростанций – пропорционально израсходованному на производство каждого вида энергии условному топливу, определяемому в соответствии с отраслевой нормативно-технической документацией производственно-техническими службами;

– Для электростанций, затраты на отпуск тепла которых составляют незначительный удельный вес, по методу исключения из общей суммы затрат этих цехов затрат на производство тепловой энергии, в том числе:

А) по топливной составляющей – исходя из физического расхода условного топлива на производство тепла и его стоимостной оценки;

Б) по другим элементам затрат – в разрезе предварительно обоснованных условно-постоянных затрат;

В) либо по другому критерию, отраженному в учетной политике руп-облэнерго.

По статье «Затраты на подготовку и освоение производства», учитываются затраты на приемо-сдаточные испытания под нагрузкой оборудования электростанций, котельных, электрических и тепловых сетей, прошедшего капитальный и средний ремонт, предусмотренные правилами технической эксплуатации электрических станций и сетей.

Не относятся к затратам на подготовку и освоение производства затраты на пусконаладочные работы, в том числе при наличии пробного выпуска продукции, включаемые в соответствии с законодательством в стоимость объекта основных средств.

Затраты на приемо-сдаточные испытания под нагрузкой оборудования электростанций, котельных, электрических и тепловых сетей, прошедшего капитальный и средний ремонт, предусмотренные правилами технической эксплуатации электрических станций и сетей включаются в себестоимость энергии по статье «Затраты на подготовку и освоение производства» по мере их осуществления.

По статье «*Покупная энергия*» учитываются затраты на покупную тепловую и покупную электрическую энергию (мощность), включенную в технологический процесс основного производства, связанный с ее трансформацией на напряжение и другие характеристики, необходимые потребителю.

В составе покупной энергии отражается энергия, полученная на рынке перетоков и от других поставщиков, в том числе: электроэнергия на межгосударственном рынке перетоков энергии и мощности, электроэнергия от блок-станций, теплоэнергия от энергоисточников, не принадлежащих республиканским унитарным предприятиям электроэнергетики.

Полученная энергия совместно с энергией собственного производства проходит стадии единого технологического процесса, связанные с ее передачей по сетям и преобразованием с учетом качественных характеристик (параметров), необходимых потребителю.

Затраты на покупную энергию включают стоимость покупной энергии, затраты по транзиту покупной энергии, таможенные сборы и пошлины, иные затраты непосредственно, связанные с приобретением энергии.

Стоимость энергии, поступающей от поставщиков, в том числе от блок-станций, определяется по тарифам, установленным в соответствии с законодательством и (или) договором.

В соответствии с законодательством, оплата за электрическую и тепловую энергию, покупаемую РУП-облэнерго у энергоснабжающих организаций, входящих в состав государственного производственного объединения электроэнергетики «Белэнерго» производится по тарифам с учетом индексации.

Стоимость электрической и тепловой энергии с учетом индексации тарифов включается в стоимость покупной энергии.

Задолженность за энергоресурсы, не погашенная в сроки, установленные договорами, подлежит погашению в установленном законодательством порядке.

Количество покупной энергии и энергии, полученной от энергоустановок обслуживающих производств и хозяйств организации, определяется по приборам учета.

По статье «налоговые вычеты по НДС по освобождаемым оборотам» учитываются исчисленные в соответствии с законодательством суммы налоговых вычетов по НДС, приходящиеся на освобожденные от НДС обороты по реализации электрической и тепловой энергии.

Налоговые вычеты по НДС по освобождаемым оборотам распределяются между электрической и тепловой энергией пропорционально освобожденной от НДС выручке от реализации электро и теплоэнергии за период с начала года или по другому критерию, предусмотренному в учетной политике организации;

По статье «Налоги и сборы в бюджет согласно законодательству» и учитываются налоги и сборы, исчисленные по объектам налогообложения общепроизводственного назначения, включаемые в соответствии с законодательством Республики Беларусь и учетной политикой организации в себестоимость продукции, работ, услуг (рисунок 1.2.26).



Рисунок 1.2.26 – Виды налогов и сборов

Налоги и сборы в бюджет, согласно законодательству, относятся прямо на себестоимость энергии (электрической и (или) тепловой), если такое прямое отнесение возможно. При невозможности их прямого отнесения, между электрической и тепловой энергией они могут распределяться пропорционально расходу условного топлива, или по другому критерию, предусмотренному в учетной политике организации.

Фактическая себестоимость валового отпуска электрической и тепловой энергии определяется ежемесячно по калькуляционным статьям затрат (*по физическому методу*) в целом по РУП-облэнерго в разрезе каждого филиала. Электрическая энергия, выработанная самой организацией и израсходованная РУП-облэнерго на прочие виды деятельности, в том числе и непромышленные, включается в себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) прочих видов деятельности и непромышленных подразделений по фактической себестоимости единицы валового отпуска, исчисленной без затрат, связанных с производством и передачей электроэнергии для целей последующего экспорта. Учитывая временной фактор, указанная электрическая энергия, израсходованная РУП-облэнерго на прочие виды деятельности, может передаваться подразделениям-потребителям по плановой себестоимости единицы валового отпуска электрической энергии текущего месяца или фактической себестоимости единицы валового отпуска электрической энергии предыдущего месяца, исчисленной без затрат, связанных с производством и передачей электроэнергии для целей последующего экспорта. По мере определения фактической себестоимости, образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной электроэнергии.

Тепловая энергия, выработанная самой организацией и израсходованная РУП-облэнерго на прочие виды деятельности, в том числе и непромышленные, включается в себестоимость продукции (товаров, работ, услуг) прочих видов деятельности и непромышленных подразделений по фактической себестоимости единицы валового отпуска тепловой энергии. Учитывая временной фактор, указанная тепловая энергия, израсходованная РУП-

облэнерго на прочие виды деятельности, может передаваться подразделениям-потребителям по плановой себестоимости единицы валового отпуска тепловой энергии текущего месяца или фактической себестоимости единицы валового отпуска тепловой энергии предыдущего месяца. По мере определения фактической себестоимости, образовавшаяся разница относится на соответствующие счета пропорционально количеству отпущенной тепловой энергии.

1.2.5.4 Раздельный учет затрат в энергетике

Раздельный учет затрат по видам экономической деятельности осуществляется по следующим видам деятельности, предусмотренным общегосударственным классификатором Республики Беларусь ОКРБ 005-2006 «Виды экономической деятельности»:

- Производство электроэнергии - производство электроэнергии любым источником электрической энергии;

- Передача электроэнергии - обеспечение работоспособности (эксплуатация) систем (сетей) передачи электроэнергии от места производства до распределительной системы;

- Распределение электроэнергии - обеспечение работоспособности (эксплуатация) систем распределения электроэнергии (электрических сетей, мачт, счетчиков, кабелей), которые доставляют электроэнергию, произведенную на всех видах электростанций, по электрическим сетям конечному потребителю;

- Производство теплоэнергии - производство тепловой энергии (пара и горячей воды) тепловыми электростанциями, самостоятельными котельными, прочими источниками тепловой энергии;

- Передача и распределение теплоэнергии - деятельность по эксплуатации тепловых распределительных сетей для распределения пара и горячей воды конечному потребителю.

К объектам по производству электрической (тепловой) энергии относятся все генерирующие источники, независимо от установленной мощности, со следующей классификацией:

- Электростанции высокого давления (ТЭС ВД, в том числе КЭС, ТЭЦ ВД);

- Электростанции среднего давления (ТЭС СД) и ТЭЦ малой мощности;
- Генерирующие источники с использованием возобновляемых видов энергии (ТЭС, ВЭУ и другие);
- Котельные.

Перечень генерирующих источников приведен в приложении 1 к методическим рекомендациям.

К объектам по производству энергии не относятся котельные и иные энергетические установки, работающие только на обогрев, отопление, горячее водоснабжение и (или) освещение зданий энергоснабжающих организаций ГПО «Белэнерго» и их структурных подразделений.

К объектам по передаче электрической энергии относятся электросетевые объекты передающей электрической сети согласно приложению 2 к методическим рекомендациям.

К объектам по распределению электрической энергии относятся электросетевые объекты распределительной электрической сети, не входящие в состав передающей электрической сети.

К объектам по передаче и распределению тепловой энергии относятся объекты тепловой сети, включающие в себя совокупность трубопроводов и устройств, предназначенных для передачи тепловой энергии.

Калькуляционными единицами по видам деятельности являются:

- По производству электрической энергии - 1 квтч отпуска электроэнергии с шин источников электрической энергии;
- По производству тепловой энергии - 1 гкал отпуска тепла с коллекторов источников тепловой энергии;
- По передаче электрической энергии - 1 квтч отпуска электрической энергии из передающей электрической сети в распределительную электрическую сеть на границе их балансового разграничения;
- По распределению электроэнергии - 1,квтч валового отпуска электрической энергии;
- По передаче и распределению тепловой энергии - 1 гкал валового отпуска тепловой энергии.

Раздельный учет затрат по видам экономической деятельности осуществляется исходя из раздельного учета основных средств и численности работников.

К затратам по каждому виду деятельности относятся прямые затраты и распределяемые переменные косвенные затраты, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ, услуг, формируемые себестоимость производства продукции (товаров, работ, услуг), управленческие расходы (включая расходы на сбыт энергии).

К прямым затратам относятся прямые материальные затраты, прямые затраты на оплату труда, прочие прямые затраты.

В состав распределяемых переменных косвенных затрат включаются общепроизводственные затраты, связанные с общим объемом производства товаров (работ, услуг) по видам деятельности, указанным в главе 3 методических рекомендаций.

Раздельный учет затрат по видам экономической деятельности осуществляется с учетом следующего:

- Затраты на оплату труда производственного персонала участвующего в нескольких видах экономической деятельности, делятся пропорционально прямым затратам на оплату труда;

- Отчисления на социальные нужды, в том числе профессиональное пенсионное, взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, установленные законодательством, включаются в затраты по видам экономической деятельности по прямому признаку; по производственному персоналу, участвующему в нескольких видах деятельности, распределяются между видами деятельности пропорционально прямым затратам на оплату труда.

- Затраты по оплате труда работников, занятых во вспомогательных производствах, включаются в затраты по видам экономической деятельности по подразделениям - потребителям их услуг в соответствии с классификацией объектов;

- Производственный персонал аппарата управления энергоснабжающих организаций гпо «Белэнерго», структурных подразделений энергонадзора, подразделений средств диспетчерского и технологического управления, подразделений

учебных центров, занятых психофизиологическим обеспечением, распределяется между видами деятельности пропорционально затратам на оплату труда производственного персонала;

– Деление амортизационных отчислений по объектам основных средств (оборудования и/или производственных помещений, иных объектов), участвующим в нескольких видах экономической деятельности, производится пропорционально прямым затратам: начисленной амортизации по основным средствам, непосредственно участвующим в осуществлении технологического процесса соответствующего вида экономической деятельности.

Амортизационные отчисления объектов основных средств, используемых в работе производственными работниками аппаратов управления энергоснабжающих организаций гпо «Белэнерго», структурных подразделений энергонадзора, подразделений средств диспетчерского и технологического управления, подразделений учебных центров, занятых психофизиологическим обеспечением, участвующих в нескольких видах экономической деятельности, делятся между видами экономической деятельности пропорционально суммам начисленной амортизации по производственному оборудованию, передаточным устройствам, зданиям, сооружениям, непосредственно используемым при осуществлении соответствующего вида экономической деятельности;

Затраты по содержанию и эксплуатации оборудования, включая затраты по товароматериальным ценностям, а также затраты на транспортное обслуживание делятся между видами экономической деятельности на основании классификации объектов по прямому признаку (по первичным учетным документам, в том числе по путевым листам);

Распределение общепроизводственных затрат осуществляется пропорционально прямым затратам, при этом затраты по входному НДС, приходящемуся на льготированный оборот в составе оборотов по реализации, относятся: по электроэнергии - на затраты по распределению, по теплотенергии - на затраты по передаче и распределению.

Распределение управленческих расходов осуществляется пропорционально прямым затратам по каждому виду экономической деятельности. При распределении управленческих расходов по видам экономической деятельности учитываются положения, предусмотренные утвержденной для энергообеспечивающих организаций ГПО «Белэнерго» методикой по составу расходов на управление и их распределению по видам экономической деятельности и учетной политикой энергообеспечивающих организаций ГПО «Белэнерго».

Управленческие расходы отражаются по разделу III формы ведомственной отчетности 2 - смета.

В составе управленческих расходов выделяют:

- Затраты на энергонадзор;
- Затраты на сбыт энергии;
- Управленческие расходы по производству, передаче и распределению энергии (без затрат на Энергонадзор и сбыт энергии).

Учет затрат по каждому виду экономической деятельности осуществляется с разделением затрат по видам услуг, цены (тарифы) на которые регулируются соответствующим уполномоченным республиканским органом государственного управления.

Затраты на производство электрической и тепловой энергии отражаются по каждому энергоисточнику и классифицируются по энергоисточникам в соответствии с главой 3 методических рекомендаций.

Затраты на содержание и эксплуатацию открытых распределительных устройств электростанций учитываются в составе затрат на производство электрической энергии.

Затраты на производство электрической энергии отражаются с учетом затрат по продаже (поставке) электрической энергии на рынке перетоков, в том числе в целях продажи на экспорт. При этом энергообеспечивающие организации ГПО «Белэнерго», осуществляющие продажу (поставку) электрической энергии на рынке перетоков, в том числе в целях продажи на экспорт, осуществляют отдельный учет затрат по производству электрической энергии.

Раздельный учет затрат по передаче электрической энергии осуществляется с выделением затрат, относимых:

- На электроэнергию, отпускаемую потребителям (абонентам) и электрическую энергию, продаваемую на рынке перетоков для потребителей (абонентов);
- На электроэнергию, продаваемую на рынке перетоков в целях продажи на экспорт;
- На услуги по использованию передающей сети для межгосударственного транзита электроэнергии.

Затраты на услуги по использованию передающей сети для межгосударственного транзита электроэнергии формируются в соответствии с положениями методики по планированию, учёту и калькулированию себестоимости.

Раздельный учет затрат по распределению электрической энергии осуществляется с выделением затрат, относимых:

- На электроэнергию, отпускаемую потребителям (абонентам);
- На услуги по передаче и распределению электрической энергии, оказываемые энергоснабжающими организациями ГПО «Белэнерго» другим юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям в соответствии с законодательством.

Затраты на услуги по передаче и распределению электрической энергии, оказываемым энергоснабжающими организациями ГПО «Белэнерго» другим юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям в соответствии с законодательством формируются в соответствии с положениями методики по планированию, учёту и калькулированию себестоимости.

Затраты по покупке энергии на рынке перетоков и у других юридических лиц и индивидуальных предпринимателей в соответствии с законодательством отражаются без разделения по видам экономической деятельности.

1.2.5.6 Учет затрат по организации производства и управлению

Номенклатуры статей расходов на управление, обслуживание и организацию производства и на реализацию товаров, продукции, работ, услуг устанавливаются отраслевыми методическими

рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, работ, услуг.

затраты по организации производства и управлению в зависимости от целевого назначения подразделяются следующим образом (рисунок 1.2.27):

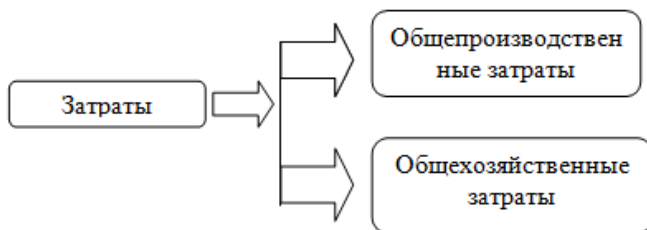


Рисунок 1.2.27 – Структура затрат по организации и управлению

К **общепроизводственным затратам** относятся затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательного производств организации. К таким затратам можно отнести :

- затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- начисленную амортизацию и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве;
- затраты на оплату труда работающих в организации лиц, занятых обслуживанием производства;
- иные аналогичные по назначению затраты.

Общепроизводственные затраты относятся к косвенным затратам

все косвенные общепроизводственные затраты делятся на **переменные** и **условно-постоянные**.

Величина **переменных косвенных общепроизводственных затрат** зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Такие косвенные общепроизводственные затраты включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг по определенной базе распределения.

База распределения закрепляется в учетной политике.

Переменные косвенные общепроизводственные затраты можно распределить пропорционально:

- расходам на оплату труда производственных рабочих;
- прямым материальным затратам;
- сумме всех прямых затрат;
- объему выпуска продукции по плану (отчету) в фактических ценах и др.

Величина *условно-постоянных* *косвенных* *общепроизводственных* *затрат* не зависит от объема производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг. Такие затраты списываются по одному из двух вариантов, выбор варианта закрепляется в учетной:

- включаются в себестоимость реализованной продукции, работ, услуг вместе с переменными косвенными общепроизводственными затратами (пропорционально определенной базе распределения);
- относятся к управленческим расходам.

Все косвенные общепроизводственные затраты в течение отчетного месяца накапливаются в бухгалтерском учете на счете 25 "общепроизводственные затраты" и списываются в конце этого месяца. Счет 25 «общепроизводственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств организации. На этом счете отражаются затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств, используемых в производстве, затраты на оплату труда работников, занятых обслуживанием производства, другие аналогичные по назначению затраты.

Аналитический учет по счету 25 "общепроизводственные затраты" ведется по отдельным подразделениям организации, статьям затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

25 «Общепроизводственные затраты»

Кор. счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счета Дебет
	Сальдо не имеет		
10	Списание материалов, топлива, запасных частей, на содержание зданий и сооружений цеха	Списание затрат на исправление брака продукции (условно-переменные)	28
70, 69.1, 76.2	Расходы на оплату труда с начислениями управленческого персонала цеха и рабочим, занятым обслуживанием и ремонтом оборудования	Списание затрат на продукцию основного и вспомогательного производства и их распределение между видами работ и изделий (условно-переменные)	20, 23
60, 76	Услуги подрядных, сторонних организаций на ремонт и содержание зданий цеха		90.5
02	Начисление амортизации оборудования цеха	Списание затрат на расходы по управлению (условно-постоянные)	
97	Списание расходов будущих периодов		
28	Списание от потерь брака продукции		
94	Списание недостачи материальных ценностей (по нормам естественной убыли)		
71	Расходы подотчетных лиц		
23	Услуги вспомогательных производств		

Пример.

В текущем месяце в учете отражены следующие затраты цеха.

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1.	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата управленческому персоналу цеха(условно-постоянные затраты)	25	70	3200
2.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование, (условно-постоянные затраты)	25	69.1	1088
3.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (условно-постоянные затраты)	25	76.2	19
4.	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата рабочим цеха (условно-переменные)	25	70	5600
5.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование, (условно-переменные)	25	69.1	1904
6.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний (условно-переменные)	25	76.2	33
7.	Накладная, требование	Со склада отпущены материалы для нужд цеха(условно-переменные)	25	10.1	1800
8.	Накладная, требование	Со склада отпущены полуфабрикаты(условно-переменные)	25	10.2	1380
9.	Накладная, требование	Со склада отпущены запасные части(условно-переменные)	25	10.5	3270
10.	Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация ОС цеха(условно-постоянные затраты)	25	02	2740
11.	Счет-фактура	Принят счет организации за аренду здания: - отражена стоимость аренды, - отражен НДС	25 18	60 60	3000 600

12.	Счет-фактура	Принят счет за электроэнергию:	25	60	2000
		- отражена стоимость электроэнергии, - отражен НДС	18	60	400
13.	Бухгалтерская справка-расчет	Затраты по управлению цехом включаются в затраты на основное производство	20	25	26034
14.1	Бухгалтерская справка-расчет	Затраты по управлению цехом включаются в затраты на основное производство (условно-переменные затраты)	20	25	13987
14.2	Бухгалтерская справка-расчет	Затраты по управлению цехом относятся на управленческие расходы (условно-постоянные затраты)	90.5	25	12047

1.2.5.7 Учет общехозяйственных затрат

К общехозяйственным относятся затраты, которые не зависят от объемов производства продукции, работ, услуг. Перечень таких затрат целесообразно закрепить в положении по учетной политике организации.

К затратам по управлению организацией и ее структурными подразделениями, учитываемым на счете 26 "Общехозяйственные затраты", относятся:

- Затраты по материально-техническому содержанию аппарата управления организации и ее структурных подразделений, включая:

- Затраты на содержание служебного легкового автотранспорта;

- Суммы компенсации за использование для нужд организации оборудования, инструментов и приспособлений, принадлежащих работникам, за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей в соответствии с законодательством;

- Приобретение проездных билетов на транспорт общего пользования, за исключением такси, для работников, работа которых в соответствии с должностными инструкциями носит разъездной характер (кроме водителей и экспедиторов), если эти работники на время выполнения служебных обязанностей не обеспечиваются специальным транспортом;

- Содержание и обслуживание технических средств управления (вычислительных центров, узлов связи, средств сигнализации, других технических средств управления);

- Затраты на оплату услуг связи, включая затраты на почтовые, телефонные, телеграфные услуги, услуги факсимильной и спутниковой связи, роуминг, интернет, электронной почты и другие подобные услуги;

- Оплата услуг вычислительных центров, банков, связанных с обслуживанием организации;

- Иные затраты по материально-техническому содержанию аппарата управления организации и ее структурных подразделений;

- Затраты на командировки, связанные с производственной деятельностью, включая фактические затраты по оформлению заграничных паспортов и других выездных документов, уплате госпошлины, сборы иностранных представительств, комиссионные при обмене чеков в банке на иностранную валюту;

- Затраты на представительские цели, связанные с приемом и обслуживанием делегаций и отдельных лиц, участвующих в переговорах для установления и поддержания сотрудничества, а также затраты по организации проведения собраний, конференций, семинаров, коллегий, совещаний;

- Затраты на проведение аудита организациями, осуществляющими ведомственный контроль;

- Стоимость консультационных, информационных, а также аудиторских услуг по проведению обязательной аудиторской проверки в соответствии с законодательством и аудита, проводимого в соответствии с международными стандартами бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- Затраты на оплату услуг по управлению организацией или отдельными ее подразделениями, в том числе затраты на услуги по

ведению бухгалтерского учета и отчетности, оказываемые сторонними организациями и (или) индивидуальными предпринимателями в тех случаях, когда выполнение аналогичных функций не предусмотрено должностными обязанностями работников организации;

- Затраты на оплату арендной платы, а также затраты, связанные с арендой имущества, возмещаемые арендодателю сверх арендной платы в соответствии с законодательством, а также платежи за право заключения договора объектов аренды;

- Затраты по набору работников, включая оплату услуг специализированных организаций по подбору персонала;

- Стоимость составления проектов сделок, заявлений, изготовления копий документов, выписок из них, оказания других правовых и технических услуг, связанных с совершением нотариальных действий, согласно тарифам, утверждаемым в порядке, установленном законодательством;

- Затраты, связанные с организацией торгов и участием в торгах;

- Взносы, сборы и иные обязательные платежи, уплачиваемые некоммерческим организациям, если уплата таких платежей предусмотрена законодательством и является условием для осуществления деятельности организации;

- Стоимость услуг за регистрацию прав на недвижимое имущество и на землю, сделок с указанными объектами, платежи за предоставление информации о зарегистрированных правах, оплата услуг юридических лиц или индивидуальных предпринимателей, осуществляющих оценочную деятельность по оценке стоимости имущества, уполномоченных органов и организаций по изготовлению документов кадастрового и технического учета (инвентаризации) объектов недвижимости, не связанные с созданием (строительством) новых объектов или отчуждением;

- Затраты на публикацию бухгалтерской отчетности и другой информации, если законодательством на организацию возложена обязанность их публикации;

- Затраты, связанные с представлением форм и сведений государственного статистического наблюдения и иных видов

наблюдения, если законодательством на организацию возложена обязанность представлять эти формы и сведения;

- Затраты, связанные с электронным налоговым декларированием;

- Организационные затраты по созданию, перерегистрации и реорганизации организации в соответствии с законодательством;

- Налоги, сборы (пошлины), отчисления в государственные целевые бюджетные и внебюджетные фонды, включаемые в соответствии с законодательством в затраты;

Счет 26 «Общехозяйственные затраты» предназначен для обобщения информации о затратах, связанных с управлением организацией. На этом счете отражаются начисленная амортизация и затраты на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения, затраты на содержание управленческого персонала, затраты на информационные, аудиторские и другие услуги, другие аналогичные по назначению затраты.

аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные затраты» ведется по статьям затрат, местам возникновения затрат и (или) в ином порядке, установленном учетной политикой организации.

26 «Общехозяйственные затраты»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
	Сальдо не имеет		
10	Списание стоимости материалов, топлива, запасных частей на содержание зданий управленческого персонала	Списание затрат на управленческие расходы	90,5
70,69.1,76.2	Расходы на оплату труда с начислениями управленческого персонала		
02	Начисление амортизации основных средств управленческого персонала		
60,76	Услуги подрядных сторонних организаций на содержание зданий управленческого персонала		
97	Списание расходов будущих периодов		
71	Командировочные расходы управленческого персонала		
60,76	Почтовые расходы, услуги связи, аренда помещений, охрана, эксплуатация транспорта.		
	Итого: общехозяйственных затрат		

Пример.

В текущем месяце в учете отражены следующие общехозяйственные затраты.

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
1	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата управленческому персоналу цеха	26	70	9300
2	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование,	26	69.1	3162
3	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	26	76.2	55
4	Авансовый отчет	Списание командировочных расходов	26	71	1900
5	Счет-фактура	Принят счет организации за услуги связи: - отражена стоимость услуг - отражен НДС	26 18	60 60	3000 600
6	Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация основных средств	26	02	4200
7	Счет-фактура	Принят счет за электроэнергию: - отражена стоимость электроэнергии - отражен НДС	26 18	60 60	2000 400
8	Акт на списание предметов	Погашение стоимости предметов в составе средств в обороте	26	10.9	800
9	Справка о реализации нефтепродуктов (расчет бухгалтерии)	Списано автомобильное топливо служебного автомобиля по норме	26	10.3	440
10	Бухгалтерская справка-расчет	Списание общехозяйственных затрат на управленческие расходы (условно-постоянные затраты)	90.5	26	24857

1.2.5.8. Учет потерь от брака

Браком в производстве считается продукция (изделия) и работы, которые не соответствуют по своему качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по прямому назначению или могут быть использованы лишь после дополнительных затрат на исправление.

В зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке, брак делится (таблица 1.2.41):

Таблица 1.2.41 – Виды брака продукции в зависимости от характера дефектов

Исправимый	Исправимым браком считается продукция (изделия) и работы, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.
Неисправимый (окончательный).	Окончательным браком считается продукция (изделия) и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту возникновения брак подразделяется (таблица 1.2.41):

Таблица 1.2.41 – Виды брака продукции по месту возникновения

Внутренний	Брак, выявленный в организации до отправки продукции покупателю (потребителям) или до сдачи работ заказчику
Внешний	Брак, выявленный у покупателей (потребителей) в процессе обработки, сборки, монтажа или при эксплуатации изделия.

Себестоимость внутреннего окончательного брака исчисляется по фактическим затратам по всем статьям затрат, определенным для калькулирования производственной себестоимости продукции (выполненных работ), или в ином порядке, установленном в организации.

В организациях с большой номенклатурой изделий и полуфабрикатов (деталей) допускается оценивать брак исходя из нормативной (плановой) себестоимости.

Себестоимость внутреннего исправимого брака складывается из стоимости материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление дефектной продукции, затрат на оплату труда производственных рабочих, начисленную за исправление брака, отчислений в бюджет и в бюджетные фонды от средств на оплату труда. Себестоимость самих изделий и полуфабрикатов, подвергавшихся исправлению, не включается в потери по исправлению брака.

Стоимость внешнего брака складывается из производственной себестоимости продукции (изделий, работ), окончательно забракованной покупателями (потребителями), суммы возмещения затрат, понесенных ими в связи с приобретением этой продукции, а также из затрат по исправлению, замене и транспортировке названной продукции.

Потери от брака включаются в себестоимость тех видов продукции, работ, по которым обнаружен брак.

Учет потерь от брака должен обеспечить своевременное и полное его выявление по видам, причинам, виновникам и стоимости с целью правильного отнесения затрат на себестоимость продукции и оперативного принятия необходимых мер к его предупреждению и ликвидации.

На обнаруженный в производстве окончательный и исправимый брак составляются следующие документы (таблица 1.2.42):

Таблица 1.2.42 – Документы, подтверждающие брак продукции

Акт (извещение о браке)	Составляется на обнаруженный в производстве окончательный и исправимый брак
Акт для предъявления претензий к поставщику сырья, материалов, полуфабрикатов,	Оформляются сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, забракованные в процессе производства по вине поставщиков

Себестоимость выявленного в организации окончательного брака определяется, как правило, исходя из фактических, а в отдельных случаях - из плановых или нормативных затрат. Потери от брака, обусловленные низким качеством материалов или полуфабрикатов и подлежащие взысканию с поставщиков как возмещение убытков, уменьшаются на соответствующую величину после признания претензии поставщиками или после удовлетворения иска через судебные органы. На основании актов о браке (или первичных документов по учету выработки) составляется отчет о себестоимости брака в отчетном месяце, в котором определяется сумма потерь от забракованной продукции с указанием вида продукции и виновников брака. В целях оперативного контроля на отдельных участках производства составляются рапорты о забракованной продукции за более короткие периоды (неделя, полмесяца), в которых указываются суммы причиненного ущерба и виновники брака, доводятся до сведения соответствующего руководителя для принятия оперативных мер.

Потери от брака отражаются на счете 28 «Брак в производстве».

28 «Брак в производстве»

Кор.счета кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета дебет
	Сальдо не имеет		
2,230	Себестоимость забракованной продукции	Оприходование бракованных деталей, узлов, лома, отходов от списания брака	10

10	Стоимость материалов, запасных частей, комплектующих, топлива на исправления брака	Списание затрат на конкретного виновника, допустившего брак	73.2
70,69.1,76.2	Заработная плата рабочим, занятым исправлением брака с начислениями	Списание расходов от брака продукции и предъявление претензий поставщикам	76.3
25	Общепроизводственные затраты (условно-переменные)	Списание потерь от брака на выпущенную готовую продукцию	20

Пример.

В текущем месяце в учете выявлен брак в основном производстве. Затраты по исправлению брака составили:

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма руб.
1	Акт	Выявлен брак в основном производстве	28	20	720
2	Накладная, требование	Со склада отпущены запасные части Для исправления брака	28	10.5	290
3	Накладная, требование	Со склада отпущены смазочные и эксплуатационные материалы	28	10.3	130
4	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата рабочим занятым исправлением брака	28	70	140
5	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование	28	69.1	47,6
6	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	28	76.2	0,84

7	Бухгалтерская справка-расчет	Списание общепроизводственных затрат на исправление брака	28	25	160
8	Накладная	Оприходованы отходы материалов по цене возможного использования	10.6	28	25
9	Листок о браке	Списание стоимости бракованной продукции на конкретного виновника	73.2	28	320
10	Ведомость начисления заработной платы (листок о браке)	Удержание стоимости бракованной продукции из заработной платы конкретного виновника	70	73.2	320
11	Бухгалтерская справка-расчет (акт)	Списание производственных потерь от брака на себестоимость продукции	20	28	2153,44

1.2.5.9 Учет затрат во вспомогательном производстве

Затраты во вспомогательном производстве отражаются на активном счете 23 «Вспомогательное производство». Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными для основного производства организации. На счете 23 «Вспомогательные производства» могут учитываться затраты подразделений, обеспечивающих основное производство электроэнергией, паром, газом и другими видами энергии, осуществляющих транспортное обслуживание, ремонт основных средств, изготовление инструментов, штампов, запасных частей, возведение временных сооружений .

К счету 23 «Вспомогательные производства» могут быть открыты субсчета по видам вспомогательных производств.

23 «Вспомогательное производство»

Кор.счета кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета дебет
	Сальдо – фактическая себестоимость незавершенного производства		

10	Стоимость материалов, запасных частей, топлива	Фактическая себестоимость окончательного брака	28
70,69.1,76.2	Расходы на заработную плату с начислениями рабочим вспомогательного производства	Фактическая себестоимость изготовленной продукции для собственного потребления	10, 21
25	Общепроизводственные затраты	Фактическая себестоимость работ, услуг, реализованных на сторону	90.4
28	Потери от брака продукции вспомогательного производства		
02	Амортизация оборудования вспомогательного производства		
	Итого затрат вспомогательного производства		

Пример.

Организация изготавливает специальный инструмент, относящийся к предметам в составе средств в обороте, своим специализированным цехом. В текущем месяце в учете отражены следующие хозяйственные операции.

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма руб.
1.	Накладная, требование	Со склада опущены материалы для изготовления инструмента	23	10/1	240
2.	Накладная, требование	Со склада опущены комплектующие изделия для изготовления инструмента	23	10/3	50
3.	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата рабочим за изготовления инструмента	23	70	240
4.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование	23	69/1	81,6
5.	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	23	76/2	1,44
6.	Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация оборудования вспомогательного производства	23	02	17
7.	Бухгалтерская справка-расчет	Списание общепроизводственных расходов	23	25	150
8.	Накладная	Инструмент оприходован как предмет в составе средств в обороте	10/10	23	780,04

1.2.5.10 Синтетический учет затрат на производстве

Завершающей стадией производственного учета является обобщение затрат на производстве. Затраты на производство обобщаются по экономическим элементам и калькуляционным статьям.

Аналитический учет осуществляется по отдельным видам продукции, работам, услуг, заказов.

В бухгалтерском учете формирование себестоимости продукции отражается на активном счете 20 «Основное производство». На счете 20 «Основное производство» обобщается информация о затратах на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, осуществление которых является целью создания данной организации. На счете учитываются затраты по выпуску промышленной и сельскохозяйственной продукции, выполнению строительно-монтажных, геологоразведочных и проектно-изыскательских научно-исследовательских, оказанию услуг транспорта и связи, и конструкторских работ, содержанию и ремонту автомобильных дорог и т.п.

20 «Основное производство»

Кор.счета кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета дебет
	Сальдо – фактическая себестоимость незавершенного производства		
10	Стоимость сырья, материалов, запасных частей, полуфабрикатов на изготовление продукции	Фактическая себестоимость окончательного брака	28
70,69/1,76/2	Расходы на заработную плату с начислениями рабочим основного производства	Фактическая себестоимость готовой продукции	43
16	Отклонения в стоимости ТМЦ		
97	Расходы будущих периодов		
25	Общепроизводственные затраты		
23	Услуги вспомогательного производства		
28	Потери от брака		
02	Амортизация основных средств основного производства		
60,76	Услуги сторонних и подрядных организаций		
	Итого затрат (себестоимость продукции)		

Пример.

в текущем месяце в учете отражены следующие затраты на изготовление продукции:

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма руб.
1	Накладная, требование	Со склада отпущены материалы для изготовления продукции	20	10/1	2800
2	Накладная,	Со склада отпущено топливо	20	10/3	1100

	требование	на технологические цели			
3	Накладная, требование	Отпущены полуфабрикаты для изготовления продукции	20	10/2	2300
4	Бухгалтерская справка-расчет	Списаны отклонения в стоимости материалов	20	16	150
5	Ведомость начисления заработной платы	Начислена заработная плата основным производственным рабочим за изготовление продукции	20	70	1700
6	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на социальное страхование	20	69/1	578
7	Ведомость начисления заработной платы	Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	20	76/2	10
8	Ведомость начисления амортизации	Начислена амортизация машин и оборудования основного производства	20	02	3500
9	Бухгалтерская справка-расчет	Списание общепроизводственных затрат	20	25	1800
10	Бухгалтерская справка-расчет	Списание производственных потерь от брака	20	28	750
11	Накладная	Оприходование готовой продукции на складе	43	20	14688

1.2.6 Учет реализации продукции, работ, услуг

1.2.6.1 Основные понятия учета готовой продукции

Готовая продукция - это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие требованиям действующих стандартов, утвержденным техническим условиям, в том числе по комплектности, или иной нормативно-технической документации, предусмотренной договором, принятые на склад или заказчиком (покупателем) и снабженные сертификатом или другим документом, удостоверяющим их качество.

Выпуск готовой продукции из производства оформляется документально. Обязательных требований к применению типовых форм для учета выпуска готовой продукции нет. Организация разрабатывает их самостоятельно, учитывая сложность продукции,

ее комплектование, периодичность сдачи на склад и другие факторы.

Готовая продукция сдается на склад на основании приемо-сдаточной накладной, приемо-сдаточного акта, ведомости выпущенной продукции, накладной на внутреннее перемещение, маршрутного листа и других аналогичных документов. Поскольку в перечне первичных учетных документов, утвержденном постановлением отсутствует обязательная к применению типовая форма приемо-сдаточной накладной, организация разрабатывает и утверждает ее самостоятельно

1.2.6.2 Оценка и учет готовой продукции при поступлении

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости, под которой понимается сумма фактических затрат, связанных с ее производством

Однако фактическую себестоимость готовой продукции, как правило, можно определить только по окончании месяца. В то же время отражать ее поступление и выбытие в стоимостном выражении необходимо в течение всего месяца регулярно. Поэтому для этих целей в аналитическом учете готовой продукции может применяться:

- ее фактическая себестоимость
- учетные цены.

Право выбора варианта аналитического учета остается за организацией. Выбор зависит от сферы деятельности, характера производства и выпускаемой продукции, ее оборачиваемости и объема запасов на складах на начало и конец отчетного периода, особенностей процесса логистики, номенклатуры статей затрат, связанных с изготовлением готовой продукции, и других факторов, влияющих на трудоемкость оценки готовой продукции.

Выбранный организацией вариант аналитического учета готовой продукции закрепляется в учетной политике (таблица 1.2.42).

Таблица 1.2.42 – Выбор варианта аналитического учета готовой продукции

Тип производства	Вариант оценки готовой продукции
Единичное и мелкосерийное производство	По фактической себестоимости
Массовое и серийное производство, большая номенклатура готовой продукции	По учетным ценам (нормативной себестоимости)
Любой тип производства	По учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и др.)

1.2.6.3 Учет готовой продукции по учетным ценам

При использовании учетных цен движение готовой продукции в течение всего месяца в бухгалтерском учете отражается по заранее определенным расчетным (учетным) ценам.

В качестве учетных цен могут использоваться:

- нормативная себестоимость;
- плановая себестоимость;
- отпускные цены;
- другие виды цен.

Применение в качестве учетных цен нормативной себестоимости характерно для отраслей с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Такой вариант оценки предполагает применение специально разработанных организацией и экономически обоснованных норм, нормативов, смет расходов, на основании которых составляется нормативная калькуляция себестоимости единицы изделия. Она, как правило, остается неизменной в течение длительного периода времени (например, года). В конце месяца, когда становится известна фактическая себестоимость готовой продукции, рассчитываются отклонения фактической себестоимости выпущенных готовых изделий от их стоимости в учетных ценах. Отклонения учитываются по однородным группам продукции и отражаются в аналитическом учете.

Для обобщения информации о наличии и движении готовой

продукции в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, предназначен счет 43 "Готовая продукция".

Аналитический учет по счету 43 "Готовая продукция" ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции в количественных и стоимостных показателях. Количественный учет готовой продукции ведется в единицах измерения, принятых в данной организации, исходя из ее физических свойств (объем, вес, площадь, линейные единицы или поштучно)

Счет 43 «Готовая продукция»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
	Сальдо начальное – себестоимость готовой продукции		
20,23	нормативная (плановая) себестоимость выпущенной готовой продукции	нормативная (плановая) себестоимость готовой продукции	90/4
20,23	отклонение фактической себестоимости от нормативной	отклонение фактической себестоимости от нормативной	90/4
20,23	отклонение нормативной себестоимости от фактической (сторно)	отклонение фактической себестоимости от фактической (сторно):	90/4

Пример.

в текущем месяце изготовило и реализовало окна, фактическая себестоимость которых – 1300 тыс. руб. 1 вариант: нормативная себестоимость – 1200 тыс. руб. 2 вариант: нормативная себестоимость – 1400 тыс. руб.

Вариант 1:

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма тыс. руб.
1	Справка бухгалтерии (акт)	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	20	1200
2	Накладная	Отражается нормативная	90/4	43	1200

		(плановая) себестоимость реализованной продукции			
3 4	Справка бухгалтерии	Списывается отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости	90/4	43	100

Вариант 2:

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма
1	Справка бухгалтерии (акт)	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости	43	20	1400
2	Накладная	Отражается нормативная (плановая) себестоимость реализованной продукции	90.4	43	1400
3 4	Справка бухгалтерии	Списывается отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости (сторно)	90.4	43	200

1.2.6.4 Учет готовой продукции по фактической себестоимости

Счет 43 «Готовая продукция» предназначен для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность.

Счет 43 «Готовая продукция»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
	Сальдо – себестоимость готовой продукции на складе на начало месяца		
20,23	фактическая себестоимость готовой продукции	Списание себестоимости реализованной продукции	90.4

1.2.6.5 Учет реализации готовой продукции

Выручка от реализации продукции, товаров признается в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

Покупателю переданы риски и выгоды, связанные с правом собственности на продукцию, товары;

Сумма выручки может быть определена;

Организацией предполагается получение экономических выгод в результате совершения хозяйственной операции;

Расходы, которые произведены или будут произведены при совершении хозяйственной операции, могут быть определены.

Организация вправе определить в качестве даты признания выручки от реализации продукции, товаров дату, по состоянию на которую соблюдены условия и которая не может быть позднее даты передачи покупателю рисков и выгод, связанных с правом собственности на продукцию, товары. Порядок определения даты признания выручки от реализации продукции, товаров закрепляется в учетной политике организации.

В бухгалтерском учете для отражения процесса реализации используются следующие счета:

- счет 44 «Расходы на реализацию»;

- счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Счет 44 «Расходы на реализацию» предназначен для обобщения информации о расходах, связанных с реализацией продукции, товаров, работ, услуг.

В организации, осуществляющей промышленную и иную производственную деятельность, - расходы на реализацию, учитываемые на счете 44 "Расходы на реализацию" и списываемые в полной сумме при определении финансовых результатов в дебет счета 90 "Доходы и расходы по текущей деятельности" (субсчет 90.6 "Расходы на реализацию").

Счет 44 «Расходы на реализацию»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
10	Сальдо не имеет стоимость материалов (тара, упаковка), использованных на складе готовой продукции	списание расходов на реализацию	90/4

23	затраты вспомогательных производств при сбыте готовой продукции		
60.76	работы (услуги), оказанные поставщиками (сторонними организациями) при сбыте продукции		
70, 69/1,76/2	расходы по заработной плате с начислениями работников за сбыт продукции		
71	командировочные расходы работников по сбыту продукции		
76	комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовыми посредниками и посредническими организациями		

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней. Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» используется для отражения выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, налогов и сборов, исчисляемых из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг, себестоимости реализованной продукции, товаров, работ, услуг, управленческих расходов, расходов на реализацию, прочие доходов и расходов по текущей деятельности.

90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Кредит	Дебет	Кредит	Дебет
90.1 «Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг»			
		Выручка от реализации продукции (работ, услуг, товаров)	50,51, 52,55, 62
90.2 «Налог на добавленную стоимость»			
68.2	Начисление НДС		
90.3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг»			
68	Суммы начисленных налогов и сборов, исчисляемые из выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг в соответствии с законодательством (кроме НДС)		
90.4 «Себестоимость реализованной продукции, товаров, работ, услуг»			
20,23, 43,41	Фактическая себестоимость готовой продукции (работ, услуг), стоимость товаров		
43	Отклонение фактической себестоимости от нормативной (плановой)		
43	Отклонение нормативной (плановой) себестоимости от фактической (сторно)		
90.5 «Управленческие расходы»			
25,26,44	Условно-постоянные косвенные затраты, связанные с управлением организацией		

90.6 «Расходы на реализацию»			
44	Расходы на реализацию продукции		
90.7 «Прочие доходы по текущей деятельности»			
		Доходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов	50,51, 52,55, 62
		Суммы излишков запасов, денежных средств, выявленных в результате инвентаризации	10,41,50
		Стоимость запасов, денежных средств, выполненных работ, оказанных услуг, полученных и переданных безвозмездно	10,41,51
		Неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению	60,62,76/3,51
		Прибыль прошлых лет по текущей деятельности, выявленная в отчетном периоде	10,41,76
		Списание кредиторской задолженности с истекшими сроками исковой давности	60,62,76,70
		Проценты по остатку денег на счете, по депозитным счетам	51,76.4
		Присоединение неиспользованного резерва по сомнительным долгам	63

		к доходу отчетного периода	
90.8 « Налог на добавленную стоимость, исчисляемый от прочих Доходов по текущей деятельности»			
68.2	Суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством		
90.9 « Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов по Текущей деятельности»			
68	Суммы начисленного налога на добавленную стоимость, исчисляемые от прочих доходов по текущей деятельности в соответствии с законодательством		
90.10 «Прочие расходы по текущей деятельности»			
10	Расходы, связанные с реализацией и прочим выбытием запасов		
94	Суммы недостач и потерь от порчи запасов, денежных средств		
70	Материальная помощь работникам организации, вознаграждения по итогам работы за год		
20,23,25,76/3	Не компенсируемые виновниками потери от простоев по внешним причинам		
51,60,62,76	Неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или		

	признанные к уплате		
51,76	Расходы, связанные с рассмотрением дел в судах		
63	Сумма создаваемого резерва по сомнительным долгам		
90.11 «Прибыль/убыток от реализации»			
99	Финансовый результат от реализации – прибыль	Финансовый результат от реализации – убыток	99

1.2.6.6 Учет реализации готовой продукции по методу начисления

Метод начисления – отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, в котором они фактически совершены, независимо от даты проведения расчетов по ним.

Плательщики НДС определяют момент фактической реализации по моменту отгрузки. Момент фактической реализации товаров (работ, услуг), имущественных прав определяется как приходящийся на отчетный период день отгрузки товаров (выполнения работ, оказания услуг) передачи имущественных прав независимо от даты проведения расчета по ним.

Моментом фактической реализации при отгрузке продукции (товаров) признается (таблица 1.2.43).

Таблица 1.2.43 – Момент фактической реализации

Продавец осуществляет перевозку	дата отпуска покупателю	Дата составления тн-2
	дата передачи получателю (перевозчику)	
Продавец осуществляет перевозку	Дата отпуска покупателю	Дата составления ттн-1
	Дата начала транспортировки	Графа 16 ттн-1, графа 22 смг

Пример.

Реализована готовая продукция за 9720 руб., в т.ч. НДС – 1620 руб. Себестоимость продукции составляет 7200 руб.

Общехозяйственные расходы – 180 руб. (таблица 1.2.44). Отразить финансовый результат от реализации продукции на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 1.2.44 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма руб.
1	Накладная	Списание фактической себестоимости реализованной продукции	90.4	43	7200
2	Бухгалтерская справка-расчет	Списание общехозяйственных расходов	90.5	26	180
3	Накладная	Передача готовой продукции покупателю (учет реализации по методу начисления)	62	90.1	9720
4	Бухгалтерская справка-расчет	Начисляется НДС в бюджет с суммы выручки	90.2	68.2	1620
5	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от реализации продукции	90.1 1	99	720
6	Выписка банка платежное поручение	Поступили денежные средства на расчетный счет за реализованную продукцию	51	62	9720

1.2.6.7 Общие понятия о доходах и расходах

Доходы – увеличение экономических выгод в течение отчетного периода путем увеличения активов или уменьшения обязательств, ведущее к увеличению собственного капитала организации, не связанному с вкладами собственника ее имущества (учредителей, участников).

Затраты - стоимость ресурсов, приобретенных и (или) потребленных организацией в процессе осуществления деятельности, которые признаются активами организации, если от них организация предполагает получение экономических выгод в будущих периодах, или расходами отчетного периода, если от них организация не предполагает получение экономических выгод в будущих периодах.

Расходы - уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода путем уменьшения активов или увеличения

обязательств, ведущее к уменьшению собственного капитала организации, не связанному с его передачей собственнику имущества, распределением между учредителями (участниками).

Экономические выгоды - получение организацией доходов от реализации активов, снижение расходов и иные выгоды, возникающие от использования организацией активов.

Доходы и расходы в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- Доходы и расходы по текущей деятельности;
- Доходы и расходы по инвестиционной деятельности;
- Доходы и расходы по финансовой деятельности;
- Иные доходы и расходы. (таблица 1.2.45)

Таблица 1.2.45 – Доходы и расходы по видам деятельности

Текущая деятельность	Доходы	<ul style="list-style-type: none"> • Выручка от реализации продукции, товаров, работ, услуг, а также прочие доходы по текущей деятельности
	Расходы	<ul style="list-style-type: none"> • Затраты организации, относящиеся к доходам по текущей деятельности, полученным организацией в отчетном периоде
1. Инвестиционная деятельность	Доходы	<ul style="list-style-type: none"> • Реализация и прочее выбытием инвестиционных активов • Суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации • Участие в уставных фондах других организаций • Стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно • Проценты, причитающиеся к получению • Прибыль (убыток) прошлых лет по инвестиционной деятельности, выявленной в отчетном периоде
	Расходы	<ul style="list-style-type: none"> • Реализация и прочее выбытие инвестиционных активов • Суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;

		<ul style="list-style-type: none"> • Участие в уставных фондах других организаций
Финансовая деятельность	Доходы	<ul style="list-style-type: none"> • Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте • Прибыль (убыток) прошлых лет по финансовой деятельности, выявленная в отчетном периоде
	Расходы	<ul style="list-style-type: none"> • Проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами • Получение во временное пользование (временное владение и пользование) имущества по договору финансовой аренды (лизинга) (если лизинговая деятельность не является текущей деятельностью) • Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте

1.2.6.8 Учет доходов и расходов по текущей деятельности

Текущая деятельность – основная приносящая доход деятельность организации и прочая деятельность, не относящаяся к финансовой и инвестиционной деятельности.

Счет 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с текущей деятельностью организации, а также для определения финансового результата по ней.

Пример.

Организация реализует излишки материалов на сумму 5160 руб, в т. ч. НДС – 860 руб. Себестоимость материалов - 3700 руб. (таблица 1.2.46). Отразить хозяйственные операции на счетах бухгалтерского учета.

Таблица 1.2.46 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма руб.
1	Накладная	Списание фактической себестоимости реализованных материалов	90.10	10.1	3700
2	Накладная	Передача покупателю материалов (учет реализации по методу начисления)	62	90.7	5160
3	Бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС в бюджет с суммы выручки	90.8	68.2	860
4	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от реализации материалов	90.11	99	600
5	Выписка банка платежное поручение	Поступили денежные средства на расчетный счет за реализованные материалы	51	62	5160

Пример.

В результате проведения инвентаризации выявлены излишки денежных средств в кассе на сумму 17 руб. (таблица 1.2.47)

Таблица 1.2.47 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
1	Инвентаризационная ведомость	Выявлены излишки денежных средств в кассе	50	90.7	17
2	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от прочих доходов и расходов (излишков денежных средств в кассе)	90.11	99	17

Пример.

Организация начислила материальную помощь работникам в размере 370 руб. (таблица 1.2.48).

Таблица 1.2.48 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма, руб.
1	Ведомость начисления заработной платы	Начислена материальная помощь работникам	90.10	70	370
2	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от прочих доходов и расходов (от материальной помощи)	99	90.1 1	370

1.2.6.9 Учет доходов и расходов по инвестиционной и финансовой деятельности

Инвестиционная деятельность - деятельность организации по приобретению и созданию, реализации и прочему выбытию основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные активы, вложений в долгосрочные активы, оборудования к установке, строительных материалов у заказчика, застройщика, осуществлению (предоставлению) и реализации (погашению) финансовых вложений, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

Финансовая деятельность - деятельность организации, приводящая к изменениям величины и состава внесенного собственного капитала, обязательств по кредитам, займам и иных аналогичных обязательств, если указанная деятельность не относится к текущей деятельности согласно учетной политике организации;

Счет 91 «Прочие доходы и расходы» предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчетного периода, непосредственно не связанных с текущей деятельностью организации, в том числе по инвестиционной и финансовой деятельности

К счету 91 «Прочие доходы и расходы» могут быть открыты субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Налог на добавленную стоимость»;

91-3 «Прочие налоги и сборы, исчисляемые от прочих доходов»;

91-4 «Прочие расходы»;

91-5 «Сальдо прочих доходов и расходов».

91 «Прочие доходы и расходы»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
Инвестиционная деятельность			
91.1 «Прочие доходы»			
		Доходы при продаже основных средств, нематериальных активов	62, 51
		Суммы излишков инвестиционных активов, выявленных в результате инвентаризации;	01,04
		Стоимость инвестиционных активов, полученных или переданных безвозмездно;	01,04
		Доходы, связанные с участием в уставном фонде других организаций	76
91.2 «Налог на добавленную стоимость»			
68/2	НДС от доходов по инвестиционной деятельности		
91.4 «Прочие расходы»			
01 04	Списание остаточной стоимости: -основных средств; -нематериальных активов		
60, 76, 70, 69, 68, 76.2	Расходы, связанные с продажей и выбытием основных средств, нематериальных активов		
94	Суммы недостач и потерь от порчи инвестиционных активов;		
Финансовая деятельность			
91.1 «Прочие доходы»			
		Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением	52, 55, 62, 71,76

		случаев, установленных законодательством	
91.2 «Налог на добавленную стоимость»			
68.2	НДС от доходов по финансовой деятельности		
91.4 «Прочие расходы»			
66,67	Проценты, подлежащие к уплате за пользование организацией кредитами, займами		
60,76,62	Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;	Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством;	52, 55, 62, 71,76
91.5 «Сальдо прочих доходов и расходов».			
99	Сальдо операционных доходов	Сальдо операционных расходов	99

МСФО (IAS) 18 "Выручка"

Цель настоящего стандарта *МСФО (IAS) 18* состоит в определении порядка учета выручки, возникающей от определенных видов операций и событий.

В «Концепции подготовки и представления финансовой отчетности» доход определяется как увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притоков или увеличения активов либо уменьшения обязательств, приводящее к увеличению капитала, не связанного с взносами участников капитала. Доход включает в себя как выручку предприятия, так и прочие доходы. Выручка — это доходы от обычной деятельности предприятия, характеризующиеся, в том числе, как доходы от продаж, оплаты услуг, процентов, дивидендов и роялти. Основным вопросом при учете выручки является определение момента, когда ее необходимо признавать. Выручка признается, если существует вероятность того, что предприятие получит будущие экономические выгоды, и эти выгоды можно надежно измерить. Данный стандарт определяет условия, при которых выполняются

эти критерии и, следовательно, признается выручка и содержит практические рекомендации по применению указанных критериев.

Настоящий стандарт МСФО (IAS) 18 применяется при учете выручки, полученной от следующих операций и событий:

- продажи товаров;
- предоставление услуг;
- использование другими сторонами активов предприятия, приносящих проценты, роялти и дивиденды.

1.2.7 Учет денежных средств и расчетно-кредитных операций

1.2.7.1 Учет денежных средств и операций по расчетному счету

Организация осуществляет хозяйственную деятельность, расчеты с другими субъектами хозяйствования. Большая часть расчетов по взаимным обязательствам производится через учреждения банка, т.е. безналичным путем.

При проведении расчетных операций банки контролируют соблюдение организациям платежной и договорной дисциплины. Каждое организация открывает в отделении банка расчетный счет.

Банк исполняет поручения предприятия о перечислении или выдаче соответствующих сумм в оплату приобретенных ТМЦ, погашения кредита, обязательств перед бюджетом, кредиторами, для расчетов с персоналом по оплате труда, на командировочные расходы, хозяйственные нужды, представительские расходы и другие аналогичные цели.

Все операции по расчетному счету проводятся с согласия владельца счета или на основании документа в установленной форме.

К первичным документам, по которым осуществляется платежи с расчетного счета, относятся:



Рисунок 1.2.28 – Первичные документы

Денежные средства в бухгалтерском учете отражаются на активном счете 51 «Расчетные счета»

Счет 51 «Расчетные счета» предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в официальной денежной единице Республики Беларусь на расчетном счете организации, открытом в кредитной организации.

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетный счет организации. По кредиту счета 51 «Расчетный счет» отражается списание денежных средств с расчетного счета организации.

51 «Расчетные счета»

Кор. счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счета Дебет
	Сн – остаток денежных средств на расчетном счете на начало месяца		
90, 91	Поступление выручки за проданную продукцию, основные средства (при отражении выручки по оплате)	Списание денежных средств и оприходование их в кассу	50
50	Зачисление наличных денежных средств из кассы	Перечисление задолженности по платежам в бюджет	68
62	Зачисление авансов от покупателей и заказчиков	Перечисление задолженности в Белгосстрах от несчастных случаев на производстве	76/2
66, 67	Получение кредитов и займов	Погашение задолженности по кредитам и займам	66,67
75	Погашение задолженности вкладов в уставный капитал	Перечисление дивидендов	75
90/7	Поступление штрафов, пени, неустоек, получаемых от других организаций	Оплата счетов поставщиков за ТМЦ	60
76/3	Зачисление денежных средств в счет погашения претензий	Оплата задолженности различным кредиторам	76

Пример.

в текущем месяце на расчетном счете произведены следующие хозяйственные операции (таблица 1.2.49):

Таблица 1.2.49 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	Выписка банка, платежное поручение	На расчётный счет поступили денежные средства от покупателя	51	62	4200
2	Платежное требование	С расчётного счета списаны денежные средства в оплату счетов за электрическую энергию	60	51	180
3	Выписка банка, объявление на взнос наличных, ордер	Сданы на расчётный счет денежные средства из кассы	51	50	37
4	Выписка банка, чек	С расчётного счета получены денежные средства и оприходованы в кассе для выдачи заработной платы.	50	51	2300
5.	Выписка банка, платежное поручение	С расчётного счета перечислены налоги в бюджет НДС	68.2	51	800

1.2.7.2 Учет кассовых операций

К кассовым операциям относятся операции получения и расходования наличных денежных средств.

К первичным документам по оформлению кассовых операций относится.



Рисунок 1.2.29 – Первичные документы

Ведение кассовых операций возлагается на кассира, который несет материальную ответственность за сохранность денежных средств. Хранение денежных средств в кассе производится в соответствии с установленным лимитом, который установлен банком по согласованию с субъектом хозяйствования. Хранение денежных средств сверхустановленного лимита допускается в течение трех дней в период выдачи заработной платы.

Ежедневно по мере совершения хозяйственных операций кассир ведет кассовую книгу, в которой записывает операции на основании приходных и расходных кассовых ордеров (приходный кассовый ордер КО-1, приходный кассовый ордер КО-1в, расходный кассовый ордер КО-2, расходный кассовый ордер КО-2).

Порядок ведения кассовых операций в белорусских рублях и иностранной валюте, в том числе приема и выдачи наличных денег, определяется Национальным банком Республики Беларусь.

50 «Касса»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
	Сн. – остаток денежных средств в кассе на начало месяца		
90,62	Поступление выручки от реализации продукции (работ, услуг) и других материальных ценностей	Выплата пособий, материальной помощи, заработной платы	70
71	Возврат неиспользованных подотчетных сумм	Выдача денежных средств в подотчет на хозяйственные нужды, командировочные расходы	71
73/2	Погашение наличными денежными средствами задолженности по недостатке, материальному ущербу	Отражение недостачи денежных средств в кассе	90/10
75	Поступление денежных средств от учредителей в счет вклада в уставный капитал	Выплата депонированной заработной платы по исполнительным документам	76/5
		Зачисление денежных средств на расчетный счет	51

Пример.

Проведена инвентаризация в кассе. Обнаружена недостача денежных средств на сумму 300 руб.

В учете отражены следующие операции.

Таблица 1.2.50 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	Инвентаризационно-сличительная ведомость	Обнаружена недостача денежных средств в кассе	73.2 (90.10)	50	300
2	Акт, ведомость начисления заработной платы	Удержание недостачи денежных средств в кассе с материально ответственного лица	70	73/2	300

1.2.7.3 Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными суммами называют небольшие денежные авансы, выдаваемые работникам из кассы на командировочные расходы и хозяйственные нужды.

Командировочные расходы – затраты работника, которые ему приходится нести при нахождении в служебной командировке (вне постоянного места работы), включая время в пути.

Основанием для их выплаты являются:

- Приказ руководителя о направлении в командировку;
- Командировочное удостоверение;
- Авансовые отчеты и прочие первичные учетные документы,

в том числе квитанции, чеки и иные подтверждения фактов понесения затрат, а также выписки о движении денежных средств по карт-счетам (если расходы оплачивались банковской картой).

Нормы оплаты суточных командировочных устанавливаются Минфином Республики Беларусь, актуальные на данный момент значения действуют с 23 марта 2019 года.

Лицам, находящимся в служебных командировках, согласно законодательству компенсируются траты на питание, проживание, на проезд в пункт назначения и обратно, а также расходы, которые обусловлены спецификой выполнения служебного задания или иными факторами. Сотруднику могут возместить стоимость:

- Паркингов и автостоянок;
- Копирования и перевода документов;
- Мобильной связи;
- Проезда транспортного средства по платным автомобильным дорогам;
- Провоза багажа сверх норм, в пределах которых плата не взимается.

для подтверждения таких расходов следует представить оправдательные документы. Также следует учитывать, что компенсация подобных затрат осуществляется с одобрения нанимателя.

Размер суточных при командировках в Республике Беларусь

Тип	Сумма/сутки
Один день командировки	9 руб.
Расходы на проезд при отсутст-	0,1 базовой величины в каждую

Тип	Сумма/сутки
Вии проездных документов	сторону
В г. Минске и областных центрах	50 руб./сутки
В районных центрах	25 руб./сутки
В остальных населенных пунктах	20 руб./сутки

Срок нахождения в командировке считается со дня убытия по день прибытия (согласно расписанию соответствующих видов транспорта – поезда, самолета и пр.). Например, если сотрудник отправился в командировку в 23 часа 58 минут 10 января, прибыл на место 12 января, убыл обратно в 0 часов 05 минут 15 января, а вернулся к месту проживания и основной работы в 15 часов 25 минут 17 января, то периодом нахождения в командировке будет считаться интервал времени с 10 по 17 января.

В настоящее время норма суточных составляет 9 рублей. Если принимающая сторона оплачивает командированному сотруднику питание и обеспечивает его транспортом, суточные выплачиваются ему только за время нахождения в пути.

Расходы на проезд (включая стоимость предварительного бронирования, пользования постельными принадлежностями и прочие сопутствующие затраты) компенсируются в размере фактических сумм, подтвержденных оправдательными документами. Это касается не только междугороднего или пригородного, но также городского общественного транспорта (за исключением такси).

Если сотрудника обеспечивает жильем принимающая сторона либо она оплачивает его в безналичном порядке, компенсации по найму жилья не выплачиваются. За время нахождения в командировке сотруднику выплачивается его заработная плата в соответствии с трудовым договором.

Для отправки сотрудника в командировку требуется его согласие, но только в том случае, если ее срок превышает 30 дней. Если же сотрудник отправляется в командировку в регион радиоактивного заражения, срок его пребывания там не должен быть более 1 года.

Командированным может являться только штатный работник, с которым заключен трудовой договор. Что касается служебных

поездок сотрудников, работающих по гражданско-правовому договору, то все вопросы, касающиеся возможности отправки в командировку, сроков пребывания, порядка компенсации расходов и пр. Решаются в соответствии с положениями данного договора.

Размер командировочных зависит от страны назначения. При поездках в Россию суточные составят 30 долларов, а затраты по найму жилья компенсируют в размере до 120 долларов (для Москвы и Санкт-Петербурга – до 140 долларов). Для командировок в Австрию норма суточных – 60 евро, расходы по найму жилья будут компенсированы в сумме 130 евро, в Данию – соответственно 55 и 175 евро, в Германию – 50 и 140 евро.

Перед поездкой следует заранее поинтересоваться, какие нормы командировочных расходов действуют для конкретной страны, и в какой валюте они установлены.

Командированному за границу сотруднику наниматель может компенсировать расходы по аренде автомобиля, а также на такси (для совершения трансферов с вокзала, аэропорта и пр.) – при наличии подтверждающих документов.

Для водителей, осуществляющих международные автоперевозки, суточные и расходы на проживание без предоставления оправдательных документов компенсируются в следующем размере:

- За время пребывания в Беларуси – от одно- до пятикратного размера нормы суточных, установленной Минфином (от 9 до 45 рублей);

- За время пребывания за границей – от 25 до 150 евро.

Итоговая сумма выплат и порядок ее расчета определяется нанимателем.

Денежные авансы на командировочные расходы выдаются на основании следующих документов:

- ✓ Приказ – содержит Ф.И.О. командируемого работника, цель и срок командировки;
- ✓ Командировочное удостоверение;
- ✓ Доверенность – содержит представление интересов организации при подписании документов, договоров;
- ✓ Путевой лист.

Не позднее, чем за день до отъезда рабочего в командировку наниматель обязан выдать денежный аванс:

- ✓ Для расходов на проживание (суточные);
- ✓ Для найма жилого помещения;
- ✓ На приобретение проездных билетов на место командировки и обратно.

Командированные работники, получившие наличные деньги под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, обязаны не позднее трех рабочих дней (при использовании корпоративной пластиковой карточки - не позднее 15 рабочих дней) по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения из командировки, исключая день прибытия, предъявить в бухгалтерию организации авансовый отчет об израсходованных суммах и возвратить в кассу неиспользованные наличные деньги.

В авансовом отчете указываются произведенные расходы по найму жилого помещения, проезду и сумма суточных за фактические дни нахождения в служебной командировке и другие подлежащие возмещению расходы.

Расчеты с подотчетными лицами учитываются на активном счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

На счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами» обобщается информация о расчетах с работниками по суммам, выданным им под отчет на административно-хозяйственные и операционные расходы.

71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
	Сн – сумма выданного аванса подотчетному лицу на начало месяца		
50,51	Выдача под отчет денежных средств на командировочные расходы, хозяйственные нужды	Подотчетные суммы, использованные на производственные нужды	15,20, 23,25 26, 44
		Подотчетные суммы, используемые на приобретение	10

		товарно-материальных ценностей	
		Возврат неиспользованных подотчетных сумм	50
		Возмещение долга по подотчетным суммам	70

Пример.

в соответствии с приказом руководителя работник направлен в служебную командировку с 20 по 25 июня 2019 г.

Цель командировки – заключить договор о поставке запасных частей.

Расчет суточных:

1. Суточные – 2200 руб.;
 2. Проживание 4 суток в гостинице – 2960 руб.;
 3. Проезд – 1800 руб.;
- Всего = 2200 + 2960 + 1800 = 6960 руб. (таблица 1.2.51)

Таблица 1.2.51 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	Расходный кассовый ордер	Выдача аванса подотчетному лицу на командировочные расходы	71	50	6960
2	Авансовый отчет	Предоставлен авансовый отчет о командировочных расходах	26	71	6960

Пример.

Работнику выдан аванс на командировочные расходы в размере 72 руб. Согласно предварительным расчетам. По возвращению предоставлен авансовый отчет на сумму 82 руб., так как в авансовый отчет включены расходы по проезду транспортом общего пользования в аэропорт. Бухгалтерия утвердила предоставленный авансовый отчет и возместила расходы (таблица 1.2.52).

Таблица 1.2.52 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма
1	Расходный кассовый ордер	Выдан аванс подотчетному лицу на командировочные расходы	71	50	72
2	Авансовый отчет	Предоставлен авансовый отчет о командировочных расходах	26	71	82
3	Расходный кассовый ордер	Возмещение подотчетной суммы согласно предоставленного авансового отчета	71	50	10

1.2.8 Учёт кредитов банков

Кредит - привлеченные и (или) собственные денежные средства, предоставленные банком другому лицу (кредитополучателю) в размере и на условиях, предусмотренных кредитным договором;

Кредитополучатель - юридическое лицо, в том числе банк, или физическое лицо, в том числе индивидуальный предприниматель, заключившие кредитный договор с кредитодателем о получении денежных средств (кредита) в размере и на условиях, определенных договором;

Кредитодатель - банк, заключивший кредитный договор с кредитополучателем о предоставлении ему денежных средств (кредита) в размере и на условиях, определенных договором;

Кредитование - предоставление (размещение) банком (кредитодателем) кредита от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности и срочности с заключением между кредитодателем и кредитополучателем (юридическим лицом, в том числе банком, или физическим лицом) кредитного договора;

Для целей финансовой и статистической отчетности, оценки кредитных рисков кредиты классифицируются на краткосрочные и долгосрочные.

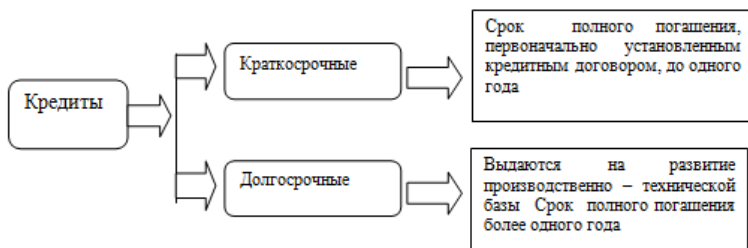


Рисунок 1.2.30 – Классификация кредитов

Перед заключением кредитного договора банк обязан:

- Определить правоспособность и оценить кредитоспособность заявителя,
- Принять решение о предоставлении кредита, оформляемое в письменной форме (на бумажном носителе или в виде электронного документа) и подписываемое уполномоченным работником банка.
- Осуществляется контроль за наличием у заявителя, кредитополучателя просроченной задолженности по ранее выданным и непогашенным кредитам в иных банках на основании документов,

Запрещается выдача банком кредита заявителю, кредитополучателю, имеющему просроченную задолженность по ранее выданным ему кредитам,

Предоставление кредита осуществляется в соответствии с условиями кредитного договора в безналичном порядке :

- Путем перечисления банком денежных средств на счет кредитополучателя,
- Путем перечисления банком денежных средств в оплату расчетных документов.

Погашение (возврат) кредита, уплата процентов и платы за пользование им производятся как в безналичной форме, так и наличными денежными средствами в соответствии с кредитным договором и законодательством Республики Беларусь.

Учет процентов по полученным кредитам зависит от направлений использования кредитов:

- Осуществление текущей деятельности, связанной с производством и реализацией продукции, товаров. Работ, услуг, в том числе на покупку материалов;

- Приобретение инвестиционных активов;
- Своевременности погашения кредитов

Счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» предназначен для отражения информации о расчетах по полученным организацией краткосрочным (на срок не более 12 месяцев) кредитам и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам.

К счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» могут быть открыты субсчета:

66.1 «Расчеты по краткосрочным кредитам»;

66.2 «Расчеты по краткосрочным займам»;

66.3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам».

На субсчете 66.1 «Расчеты по краткосрочным кредитам» учитываются наличие и движение краткосрочных кредитов, в том числе налоговых кредитов.

На субсчете 66.2 «Расчеты по краткосрочным займам» учитываются наличие и движение краткосрочных займов, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения облигаций.

На субсчете 66.3 «Расчеты по процентам по краткосрочным кредитам и займам» учитываются начисление и уплата процентов по полученным краткосрочным кредитам и

Счет 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» предназначен для отражения информации о расчетах по полученным организацией долгосрочным (на срок более 12 месяцев) кредитам и займам, в том числе налоговым кредитам, а также начисленным и уплаченным по ним процентам.

К счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» могут быть открыты субсчета:

67.1 «Расчеты по долгосрочным кредитам»;

67.2 «Расчеты по долгосрочным займам»;

67.3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам».

На субсчете 67.1 «Расчеты по долгосрочным кредитам» учитываются наличие и движение долгосрочных кредитов, в том числе налоговых кредитов.

На субсчете 67.2 «Расчеты по долгосрочным займам» учитываются наличие и движение долгосрочных займов, в том числе привлеченных путем выпуска и размещения облигаций.

На субсчете 67.3 «Расчеты по процентам по долгосрочным кредитам и займам» учитываются начисление и уплата процентов по полученным долгосрочным кредитам и займам.

66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кор сч. Кредит	Содержание операции	Содержание операции	Кор.сч. Дебет
51,52	Погашение задолженности по кредитам и процентам	Сн - сумма полученных кредитов на начало месяца	
		поступление краткосрочных и долгосрочных кредитов	51,52,
		начисление процентов по кредитам, полученным на осуществление текущей деятельности	20,23,25
		начисление процентов по кредитам, полученным на осуществление Инвестиционной деятельности - до ввода инвестиционных активов в эксплуатацию - после ввода инвестиционных активов в эксплуатацию	08 91
		Начисление процентов - по просроченным кредитам, полученным на осуществление текущей деятельности - по просроченным кредитам, полученным на осуществление инвестиционной деятельности до ввода инвестиционных активов в эксплуатацию	91 08

Пример.

Организация получила кредит в банке на сумму 16800 руб. Сроком на 3 месяца под 12% годовых. Оплачено постановщику за материальные ценности за счёт средств полученного кредита.

Погашение кредита происходит следующим образом:

1-й мес. – 4800 руб., в т.ч. НДС – 800 руб.

2-й мес. – 4800 руб., в т.ч. НДС – 800 руб.

3-й мес. – 7200 руб., в т.ч. НДС – 1200 руб.

Расчеты:

1 месяц: $12/365 \times 30 = 1\%$ $16800 \times 1\% = 168$

2 месяц: $12/365 \times 31 = 1,02\%$ $(16800 - 4800) \times 1,02\% = 122$

3 месяц: $12/365 \times 30 = 1\%$ $(16800 - 4800 - 4800) \times 1\% = 72$

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д-т	К-т	Сумма
1	Кредитный договор, выписка банка	Получен кредит в банке на приобретение материальных ценностей	51	66.1	16800
2	Выписка банка, платежное поручение	Оплачено поставщику за счет средств кредита	60	51	16800
3	Накладная	Поступили материальные ценности от поставщика: -отражена стоимость материальных ценностей; -отражен НДС	10.1 18	60 60	14000 2800
4	Кредитный договор	Начислены проценты по кредиту за 1-ый месяц	20	66.3	168
5	Выписка банка, мемориальный ордер	С расчетного счета погашена задолженность по кредиту за 1-ый месяц	66.1	51	4800
6	Выписка банка, мемориальный ордер	С расчетного счета погашена задолженность по процентам за 1-ый месяц	66.3	51	168
7	Кредитный договор	Начислены проценты по кредиту за 2-ой месяц	20	66.3	122
8	Выписка банка, мемориальный ордер	С расчетного счета погашена задолженность по кредиту за 2-ой месяц	66/1	51	4800

9	Выписка банка, мемориальный ордер	С расчетного счета погашена задолженность по процентам за 2-ой месяц	66.3	51	122
10	Кредитный договор	Начислены проценты по кредиту за 3-ий месяц	20	66.3	72
11	Выписка банка, мемориальный ордер	С расчетного счета погашена задолженность по кредиту за 3-ий месяц	66.1	51	7200
12	Выписка банка, мемориальный ордер	С расчетного счета погашена задолженность по процентам за 3-ий месяц	66.3	51	72

МСФО 23 (IAS 23) международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 23 "затраты по займам"

Основной принцип стандарта IAS 23. Затраты по займам, непосредственно относящиеся к приобретению, строительству или производству актива, отвечающего определенным требованиям, включаются в себестоимость этого актива. Прочие затраты по займам признаются в качестве расходов.

Предприятие должно применять настоящий стандарт для учета затрат по займам.

1.2.9 Учет капитала, резервов и финансовых вложений

1.2.9.1 Учет уставного капитала и расчетов с учредителями

Уставный капитал коммерческих организаций создается за счет средств учредителей и представляет собой совокупность вкладов в денежном выражении в имущество организации.

Согласно ст. 42-1 Гражданского кодекса Республики Беларусь при создании коммерческой организации формируется уставный капитал этой организации в порядке, установленном законодательством. Коммерческая организация самостоятельно определяет размер уставного капитала, за исключением тех организаций, для которых законодательством устанавливаются минимальные размеры уставных фондов.

На дату осуществления государственной регистрации организации их уставный капитал должен быть сформирован в

размерах, предусмотренных уставами(учредительными договорами)

Согласно учредительным документам, учредители вносят в уставный капитал основные средства, товарно-материальные ценности, денежные средства и другие активы. Кроме того, учредители участвуют в управлении организацией и могут получать часть доходов от прибыли в виде дивидендов.

Операции, связанные с расчетом между организацией и учредителями, отражаются на активно-пассивном счете 75 «Расчеты с учредителями». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

75.1 – активный счет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

75.2 – пассивный счет «Расчеты по доходам».

75.1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
	Сн – сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал на начало месяца		
80	Образование задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал	Вклады учредителей в уставный капитал денежных средств, товарно-материальных ценностей и прочих активов	01,04, 07, 08, 10, 41, 50, 51, 52

1.2.9.3 Учет резервов по сомнительным долгам

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность, возникшая в результате реализации продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг, которая не погашена в срок, установленный договором или законодательством (если срок не установлен – в течение 12 месяцев с даты возникновения дебиторской задолженности), и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Резервы по сомнительным долгам создаются на конец отчетного периода. Периодичность создания резервов по сомнительным долгам закрепляется в учетной политике организации.

Счет 63 «Резервы по сомнительным долгам» предназначен для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам, создаваемых в порядке, установленном законодательством.

63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
		Сн – сумма дебиторской задолженности, признанной сомнительной	
62, 76, 60	Списание дебиторской задолженности, признанной организацией безнадежной к получению	Создание резерва по сомнительным долгам	90/10
90/7	Присоединение неиспользованных сумм резерва к доходу отчетного периода		

Пример.

Организация реализует готовую продукцию. Выручка отражается по методу начисления на сумму 4730 руб. Возникла сомнительная дебиторская задолженность и на основании инвентаризации, проведенной в конце года, организация сформировала резерв по сомнительным долгам. Через три месяца покупатель перечислил на расчетный счет 300 руб. (таблица 1.2.53)

Таблица 1.2.53 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма руб.
1.	Бухгалтерская справка-расчет	Формирование резерва по сомнительным долгам	90/10	63	4730
2.	Выписка банка, платежное поручение	Поступили денежные средства на расчетный счет от покупателя в счет погашения дебиторской задолженности	51	62	300
3.	Бухгалтерская справка-расчет	Погашение дебетовой задолженности за счет резерва по сомнительным долгам	63	62	4430
4.	Бухгалтерская справка-расчет	Присоединение суммы неиспользованного резерва к доходу отчетного периода	63	90/7	300

1.2.10 Учет финансовых результатов результатов и их использование

Для целей бухгалтерского учета прибыль представляет собой финансовый результат от текущей, инвестиционной, финансовой и иной деятельности.

Прибыль (убыток) от реализации продукции, товаров (работ, услуг) определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от их реализации, уменьшенной на суммы налогов и сборов, уплачиваемых из выручки, и затратами по производству и реализации продукции, товаров (работ, услуг), имущественных прав, учитываемыми при налогообложении.

Прибыль (убыток) от реализации основных средств, нематериальных активов определяется как положительная (отрицательная) разница между выручкой от реализации основных средств, нематериальных активов, уменьшенной на суммы налогов и сборов, уплачиваемые из выручки, и остаточной стоимостью основных средств, нематериальных активов, а также затратами по реализации основных средств, нематериальных активов.

Прибыль (убытки) отражаются на счете 99 «Прибыли и убытки», который предназначен для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации за отчетный период.

По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются суммы убытков (потерь, расходов), а по кредиту - суммы прибыли (доходов) организации. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов за отчетный период определяется конечный финансовый результат отчетного периода (чистая прибыль или чистый убыток).

99 «Прибыли и убытки»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
	Сн – убыток на начало месяца	Сн – сумма прибыли на начало месяца	
90.11	Убытки от реализации продукции, товаров, работ, услуг	Прибыль от реализации продукции, товаров, работ, услуг	90.11

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
91.5	Убыток от выбытия инвестиционных активов (основных средств, нематериальных активов и прочих активов)	Прибыль от выбытия инвестиционных активов (основных средств, нематериальных активов и прочих активов)	91.5
90.11	Неустойки, штрафы, пени за нарушение условий договоров, уплаченные или признанные к уплате	Неустойки, штрафы, пени, предъявленные и признанные (или присужденные) за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению	90.11
90.11	Потери от недостач и порчи ценностей, виновники не установлены, суд отказал в иске	Безвозмездно полученные ценности	91.5
91.5	Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством	Курсовые разницы, возникающие от пересчета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте, за исключением случаев, установленных законодательством	91.5
68.3	Начисление налога на прибыль	Излишки инвестиционных активов (основных средств, нематериальных активов и прочих активов) выявленные при инвентаризации	91.5
		Кредиторская задолженность, по которой истек срок давности	90.11, 91.5

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
84	Сумма прибыли отчетного года (реформация баланса)	Суммы непокрытого убытка отчетного года	84

Сумма неиспользованной прибыли отражается на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) организации. Счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается и на 1 января и сальдо не имеет.

Сумма чистой прибыли отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма чистого убытка отчетного года отражается заключительной записью последнего месяца отчетного года по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки». (реформация баланса)

Аналитический учет по счету 84 «нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» ведется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по направлениям использования средств.

После проведения реформации баланса прибыль отчетного года может направляться в соответствии с решением собственника, органа управления юридического лица на основании протокола собрания учредителей, учредительных документов на покрытие убытков прошлых лет, образование резервного капитала, резервирование прибыли на создание и приобретение основных средств, нематериальных активов, резервирование прибыли на выплаты компенсирующего и стимулирующего характера.

75.2 «Расчеты по доходам»

Кор.сч. Кредит	Дебет	Кредит	Кор.сч. Дебет
		Сн – сумма задолженности учредителям по доходам на начало месяца	
68/3	Сумма удержанного налога на доход учредителей	Сумма начисленных дивидендов за текущий месяц	84, 82
50, 51	Сумма дохода, выплаченная учредителям		

Для отражения величины сформированного уставного капитала, соответствующего учредительным документам, предназначен счет 80 «Уставный капитал».

80 «Уставный капитал»

Кор.сче та Кредит	дебет	кредит	Кор.счета Дебет
		Сн – сумма зарегистрированного уставного капитала	
		Образование уставного капитала в результате регистрации (перерегистрации)	75.1
		Увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	84/субсчет
		Увеличение уставного капитала за счет средств добавочного капитала	83

Пример.

В текущем периоде в учете отражены следующие операции по формированию уставного капитала (таблица 1.2.54)

Таблица 1.2.54 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма руб.
1	Учредительные документы Бухгалтерская справка-расчет	Формирование уставного капитала	75.1	80	5975

2	Акт о приеме-передаче основных средств, накладная	Поступление основных средств от учредителей в счет вклада в уставный капитал	08	75.1	1500
3	Товарная Накладная	Поступление материальных ценностей в счет вклада в уставный капитал	10	75.1	530
4	Товарная Накладная	Поступление товаров в счет вклада в уставный капитал	41	75.1	720
5	Акт о приеме-передаче основных средств, накладная	Поступление нематериальных активов в счет вклада в уставный капитал	04	75.1	375
6	Объявление на взнос наличными	Поступление денежных средств от учредителей в счет вклада в уставный капитал	51	75.1	2850

Пример.

общим собранием учредителей принято решение и начислить дивиденды учредителям 1500 рублей. В учете отражены следующие хозяйственные операции. (таблица 1.2.55)

Таблица 1.2.55 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма руб.
1	Бухгалтерская справка-расчет	Начислены дивиденды учредителям	84/с убс чет	75/2	1500
2	Бухгалтерская справка-расчет	Удержание налога на доход с суммы начисления дивидендов(12%)	75.2	68/3	180
3.1	Выписка банка, платежное поручение	С расчетного счета выплачены дивиденды учредителям	75.2	51	1320
3.2	Расходный кассовый ордер	Из кассы выплачены дивиденды учредителям	75.2	50	1320

1.2.9.2 Учет резервного капитала

В соответствии с законодательством и учредительными документами организация формирует резервный капитал, который предназначен для обеспечения финансовой устойчивости в период временного ухудшения производственно – финансовых показателей

и служит для компенсации ряда денежных затрат, возникающих в процессе производства и потребления продукции.

в бухгалтерском учете формирование и движение резервного капитала отражается на счете 82 «Резервный капитал». На этом счете создаются следующие виды резервов:

- Резервы, созданные в соответствии с законодательством и учредительных документов (5%-10%);
- Покрытие убытков отчетного года и прошлых лет;
- Обеспечение выплаты работникам заработной платы, гарантийных и компенсационных обязательств, на случай банкротства и ликвидации организации в размере 25% годового фонда оплаты труда;
- Начисление дивидендов по привилегированным акциям.

82 «Резервный капитал»

Кор.счета Кредит	Дебет	Кредит	Кор.счета Дебет
		Сн – сумма резервного капитала на начало месяца	
84/субсчет	Использование резервного капитала: - Покрытие убытков отчетного года, прошлых лет	Формирование резервного капитала: - За счет нераспределенной прибыли;	84/субсчет
70	- Погашение задолженности по заработной плате,	- За счет вноса учредителей.	75.1
75.2	гарантийным и компенсационным обязательствам; - Начисление дивидендов учредителям		

Пример.

Нераспределенная прибыль текущего года – 5300 руб.

В соответствии с законодательством и учредительными

Документами, формирование резервного капитала производится:

- За счет нераспределенной прибыли – 5300руб. (10%).
- За счет вноса учредителей – 200 руб.

резервный капитал используется:

- На покрытие убытков прошлых лет – 180 руб.

- На выплату дивидендов – 50 руб.

В учете отражены следующие хозяйственные операции (таблица 1.2.56).

Таблица 1.2.56 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Д	К	Сумма руб.
1	Бухгалтерская справка-расчет	Формирование резервного капитала за счет нераспределенной прибыли	84/субсчет	82	530
2	Бухгалтерская справка-расчет	Формирование резервного капитала за счет вноса учредителей	75.1	82	200
3	Бухгалтерская справка-расчет	Покрытие убытка прошлых лет	84/субсчет	84/субсчет	180
4	Бухгалтерская справка-расчет	Начислены дивиденды учредителям	84/субсчет	75.2	50

84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кор. счетов Кредит	Дебет	Кредит	Кор. счетов Дебет
	Сн – непокрытый убыток отчетного года	Сн – нераспределенная прибыль отчетного года	
99	Сумма убытка отчетного года (реформация баланса)		
		Сумма прибыли отчетного года (реформация баланса)	99
	Использование нераспределенной прибыли:		
82	- Формирование резервного капитала		
84/субсчет	- Резервирование прибыли на создание и приобретение основных средств, нематериальных активов		
84/субсчет	- Резервирование прибыли на выплаты компенсирующего и стимулирующего характера		

75.2	- Начисление дивидендов учредителям		
84/субсчет	- Покрытие убытков прошлых лет		
83	Формирование добавочного капитала		

В соответствии с учетной политикой организации к счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» могут быть открыты следующие субсчета:

84.1	- Нераспределенная прибыль отчетного года
84.2	- Непокрытый убыток отчетного года
84.3	- Резервирование прибыли на создание и приобретение основных средств, нематериальных активов
84.4	- Резервирование прибыли на выплаты компенсирующего и стимулирующего характера

Пример.

В текущем месяце получены прибыли и убытки от видов деятельности (таблица 1.2.57)

Таблица 1.2.57 – Хозяйственные операции

№ П/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма руб.
1	Бухгалтерская справка-расчет	Получена прибыль от реализации продукции	90.11	99	2760
2	Бухгалтерская справка-расчет	Получена прибыль от продажи основных средств	91.5	99	1820
3	Бухгалтерская справка-расчет	Получен убыток от ликвидации основных средств вследствие физического износа	99	91.5	310

4	Выписка банка, платежное поручение	С расчетного счета перечислены штрафные санкции поставщику за несвоевременную оплату за ранее поставленные материалы	90.10	51	740
5	Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от штрафных санкций	99	90.11	740

Пример.

Нераспределенная прибыль текущего года составляет 3820 руб.

Нераспределенная прибыль используется на следующие цели:

- формирование резервного капитала в размере 7%;

- резервирование прибыли на создание и приобретение основных средств-40%;

- резервирование прибыли на выплаты компенсирующего и стимулирующего характера - 30%;

- начисление дивидендов учредителям в размере 15%;

Начислена материальная помощь работникам в размере 120 руб.

Приобретены основные средства на сумму 1350 руб.

В учете отражены следующие хозяйственные операции (таблица 12.58).

Таблица 1.2.58 – Хозяйственные операции

№ п/п	Документ	Содержание операции	Дебет	Кредит	Сумма руб.
1	Бухгалтерская справка-расчет	Формирование резервного капитала за счет нераспределенной прибыли	84.1	82	267,4
2	Бухгалтерская справка-расчет	Резервирование прибыли на создание и приобретение основных средств	84.1	84.3	1528
3	Бухгалтерская справка-расчет	Резервирование прибыли на выплаты компенсирующего и стимулирующего характера	84.1	84.4	1146
4	Бухгалтерская справка-расчет	Начислены дивиденды учредителям	84.4	75.2	573

5	Бухгалтерская справка-расчет	Начислена материальная помощь работникам	84.4	70	120
6	Бухгалтерская справка-расчет	Использование резерва на приобретение основных средств	84/субсчет	83	1350

МСФО 12 (IAS 12) международный стандарт финансовой отчетности (IAS) 12 "Налоги на прибыль"

Цель настоящего стандарта - определить порядок учета налогов на прибыль. Главный вопрос учета налогов на прибыль заключается в том, как следует учитывать текущие и будущие налоговые последствия:

- будущего возмещения (погашения) балансовой стоимости активов (обязательств), которые признаются в отчете о финансовом положении предприятия;

- операций и других событий текущего периода, признаваемых в финансовой отчетности предприятия.

1.2.11 Осуществление аудиторской деятельности

Термин «аудит» (audio) в переводе с латинского обозначает *он слышит, слушающий*. В русской интерпретации его можно представить как заключение о хозяйственной деятельности, которое должны услышать собственники, учредители и иные заинтересованные лица.

Законом Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности» от 12 июля 2013 г- № 56-3 закреплено, что *аудиторская деятельность (аудит)* - это предпринимательская деятельность по оказанию аудиторскими организациями, аудиторами, осуществляющими деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей (далее - аудиторы - индивидуальные предприниматели), аудиторских услуг.

Аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности - аудиторская услуга по независимой оценке бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица, в том числе составленной в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности и их Разъяснениями или законодательством других

государств, в целях выражения **аудиторского** мнения о ее достоверности.

Аудиторская деятельность направлена на осуществление в соответствии с действующим законодательством независимых проверок хозяйственных процессов, финансовых операций, показателей в бухгалтерской отчетности и иной документации на их соответствие установленным нормативно-правовым актам. Эта деятельность заканчивается выдачей аудиторского заключения и оказанием сопутствующих аудиту услуг в соответствии с заключенным договором.

Аудиторские проверки *по субъектам аудита* классифицируются как внутренний и внешний аудит.

Внутренний аудит - это проверка соблюдения установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля. Он организуется в интересах собственников, и его деятельность регламентируется внутренними документами хозяйствующего субъекта. Этот вид аудита осуществляется контрольными службами организации или ее штатными ревизорами.

Суть внутреннего аудита во многом совпадает с содержанием внутривладельческого контроля. Однако функции первого значительно шире, так как включают контроль не только за сохранностью активов субъектов предпринимательской деятельности и эффективным их использованием, но и за качеством менеджмента в организации.

Организованный на должном уровне, внутренний аудит способствует повышению ответственности должностных и материально ответственных лиц организации за качество выполняемых ими должностных обязанностей, а также предотвращению негативных явлений при осуществлении финансовых операций и хозяйственных процессов.

Внешний аудит - это проверка достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и других документов аудируемой организации. Он осуществляется независимыми аудиторами или аудиторскими фирмами на основе заключенных договоров.

Обязательный аудит - это обязательная проверка финансовой (бухгалтерской) отчетности и другой документации

хозяйствующего субъекта, проведение которой регламентировано законодательными актами Республики Беларусь. Она проводится независимыми аудиторами. Обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежит достоверность годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, являющихся открытыми акционерными обществами, банков, небанковских кредитно-финансовых организаций, бирж, коммерческих организаций с иностранными инвестициями, страховых организаций, страховых брокеров, резидентов Парка высоких технологий, иных организаций и индивидуальных предпринимателей, у которых объем выручки от реализации товаров (выполненных работ оказанных услуг) за **предыдущий** отчетный год превышает в эквиваленте 5 млн. евро по официальному курсу белорусского рубля к евро, установленному Национальным банком Республики Беларусь на 31 декабря предыдущего отчетного года. Исключение составляют колхозы и крестьянские (фермерские) хозяйства, аудит которых не проводится.

Аудит финансовой отчетности — это проверка отчетности организации на предмет ее достоверности и соответствия действующему законодательству (нормативным актам) в области бухгалтерского учета и отчетности. Он относится к обязательному аудиту и поэтому заканчивается **составлением** и выдачей клиенту аудиторского заключения специальной формы.

Цели аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности определены **Национальными** правилами «Цели и общие принципы аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности» в редакции постановления Министерства финансов Республики Беларусь от 28 апреля 2015 г. № 23. Целью аудита является повышение доверия предполагаемых пользователей к бухгалтерской (финансовой) отчетности, которое достигается путем:

- получения аудиторской организацией разумной уверенности в том, что бухгалтерская (финансовая) отчетность в целом не содержит существенных искажений, возникших в результате ошибок и (или) недобросовестных действий, что предоставляет аудиторской организации **основания** для выражения мнения о том, составлена ли бухгалтерская (финансовая) отчетность во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой

составления и представления **бухгалтерской (финансовой) отчетности**;

- составления аудиторского заключения по бухгалтерской (финансовой) отчетности согласно требованиям национальных правил аудиторской деятельности.

Из бухгалтерской отчетности субъекты управления получают информацию о фактическом состоянии производственной, коммерческо-сбытовой, финансовой и других видов деятельности хозяйствующего субъекта. Достоверность показателей бухгалтерского баланса и финансовой отчетности обеспечивается соблюдением принципов достаточности и убедительности аудиторских доказательств. Для этого в процессе аудита используются приемы (процедуры) документального и **фактического** контроля.

Для получения аудиторских доказательств в зависимости от содержания объектов аудита и условий их исследования используют специальные приемы документального и фактического контроля.

Основными приемами **документального контроля** являются следующие виды проверок: формальная, арифметическая, экспертная, **логическая**, нормативно-правовая, экономическая, встречная проверка документа, **контрольное сличение**, обратная калькуляция (обратный счет), **проверка** документов по данным корреспондирующих счетов, аналитическая проверка отчетности и баланса, сравнение.

Формальная проверка - это **проверка** соблюдения установленных форм документов, а также полноты и правильности заполнения их реквизитов, соблюдения порядковой нумерации и наличия соответствующих подписей.

Арифметическая проверка — это проверка правильности расчетов, начислений, скидок, подсчетов итогов и других арифметических действий, выполняемых при оформлении документа.

Экспертная проверка - это выявление подделок в документах при их внимательном осмотре. Встречаются различные подделки: дописка текста, букв, цифр, зачеркивание, частичное или полное **удаление** написанного текста цифровых записей, **подделывание** подписей и т.п. Они могут быть выявлены при внимательном

исследовании документа. Обычно доброкачественный документ имеет одинаковые цвет бумаги, печатный текст или чернила, каллиграфию письма или шрифт букв, устойчивые цифры и буквы. Этот вид проверки дополняет формальную и арифметическую проверки.

Логическая проверка осуществляется сопоставлением хозяйственной операции, отраженной в документе, с **различными взаимосвязанными** показателями, событиями, явлениями. Это позволяет установить, была ли объективная возможность ее возникновения, и выявить сокрытия, хищения, приписки и другие злоупотребления. Такой вид проверки во взаимосвязи с другими методическими приемами проверки документов позволяет выявить сокрытые хищения, приписки выполненного объема работ и другие злоупотребления.

Нормативно-правовая проверка позволяет установить соответствие совершенной операции действующим правилам, требованиям устава или учредительного документа, законам, постановлениям, нормам, нормативам, сметам, лимитам и т.п.

Экономическая проверка выявляет целесообразность совершенной операции, обоснованность использования источников финансирования по операциям, полученные результаты от совершения операции и их **влияние** на конечный финансовый результат.

Встречная проверка - это изучение достоверности операций путем сопоставления документов и записей в учетных регистрах, относящихся к одним и тем же взаимосвязанным операциям.

Контрольное сличение устанавливает равенство остатка на начало проверяемого периода вместе с документированным приходом и документированным расходом вместе с остатком на конец проверяемого периода.

Обратная калькуляция - это проверка обоснованного списания сырья на производство определенного вида готовых изделий.

Проверка документов по данным корреспондирующих счетов позволяет выявить документы, по которым совершены незаконные или нецелесообразные операции.

Аналитическая (счетная) проверка отчетности и баланса - это изучение обоснованности показателей названных документов путем

проверки соответствия их данным аналитического и синтетического учета, а также проверка согласованности показателей в отдельных формах бухгалтерской (финансовой) отчетности и балансе между собой и с данными бухгалтерского учета и первичных документов.

Сравнение позволяет проверить соответствие фактических данных отчетности с базисными периодами, плановыми, нормативными и другими показателями. Для изучения финансовых результатов, приведенных в бухгалтерской (финансовой) отчетности, и раскрытия качественной их стороны используются относительные величины, выраженные в коэффициентах, индексах и процентах.

В ряде случаев аудит связан с изучением большого количества документации и бухгалтерских записей. Поэтому проверка бухгалтерских записей не может быть сплошной на всех участках производственно-хозяйственной деятельности. В условиях большого количества документации и бухгалтерских записей возникает необходимость в выборочном изучении документов. Для этого используются **различные** варианты выборочной проверки документов: проверка части документов за изучаемый период; проверка однородных операций за несколько месяцев, за последний месяц каждого квартала, за последний квартал или даже за **последних два** месяца.

К приемам *фактического контроля*, которые помогают установить действительность, реальность, количественное и качественное состояние контролируемого объекта, относятся инвентаризация, контрольный обмер, обследование объектов, контрольный запуск сырья и материалов в производство, лабораторный анализ, контрольные проверки и др.

Инвентаризация - это проверка в натуре денежных средств, материальных ценностей, состояния расчетов и других статей бухгалтерского баланса на предмет их фактического соответствия данным бухгалтерского учета на определенную дату.

Контрольный обмер используется при аудировании капитальных и ремонтных работ и представляет собой определение фактически выполненного объема строительных и ремонтных работ. Он используется для проверки достоверности учета незавершенного производства, расходования строительных материалов в

соответствии с нормами и фактически выполненными объемами работ, правильности начисления заработной платы, расчетов с подрядчиками и заказчиками, а также другими организациями за выполненные объемы работ.

Обследование объектов предусматривает изучение вопросов организационно-производственной деятельности и проверку обеспечения сохранности имущества контролируемой организации. С помощью этого приема можно получить информацию о негативных сторонах в деятельности организации с обеспечением сохранности имущества **непосредственно на объектах**:

- наличие неиспользуемого оборудования, его качественное состояние и условия хранения;
- причины простоев в работе действующего оборудования;
- наличие запасов сырья, материалов, готовой продукции, товаров и условия их хранения;
- действенность пропускной системы организации при ввозе и вывозе товаров, сырья, материалов и готовой продукции;
- наличие учета заказов и поставок готовой продукции (товаров) и др. При обследовании объектов получают информацию об организации и ведении учета в местах хранения материальных ценностей, о соблюдении действующих правил и порядка документального оформления операций по их поступлению и выбытию.

Контрольный ЗАПУСК сырья и материалов в производство — это проверка всего технологического процесса, начиная с взвешивания сырья и вспомогательных материалов, их обработки и кончая взвешиванием готовой продукции в присутствии аудитора и приглашенного специалиста (технолога, начальника цеха и т.п.). Этот прием дает возможность проверить фактический выход готовой продукции, расходов сырья и вспомогательных материалов и сопоставить их с теми данными, которые имели место до контрольного запуска.

Лабораторный анализ — это проверка качества выпущенной готовой продукции (пищевой и непищевой), ее соответствия действующим стандартам.

Контрольные проверки - это разные по своему содержанию процедуры, которые применяются для изучения полноты

оприходования грузов, прибывших автомобильным, водным и железнодорожным транспортом, достоверности совершенных операций по отпуску материальных ценностей со складов, качества инвентаризаций, проводимых в ходе аудита, соблюдения правил отпуска материалов, готовой продукции, товаров и других ценностей. Они позволяют распознать завуалированные хищения. К процедурам осуществления контрольных проверок относятся изучение, наблюдение, опрос и подтверждение, подсчет и аналитический обзор.

В зависимости от вида проводимой аудиторской проверки и целей, поставленных перед ней, аудитор использует один или несколько видов вышеприведенных специальных приемов.

По результатам внешнего аудита аудируемый хозяйствующий субъект получает аудиторское заключение. Оно составляется в соответствии со стандартом и представляет собой мнение аудитора (аудиторской организации) о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности и результатах организационно-хозяйственной деятельности, подвергнутых контролю в соответствии с заключенным договором.

Аудиторское заключение по результатам оказания аудиторских услуг в случаях, предусмотренных законодательством Республики Беларусь, составляется в соответствии с требованиями законодательства Республики Беларусь. В иных случаях требования к аудиторскому заключению определяются условиями договора оказания аудиторских услуг.

Объем сведений, включаемых в аудиторское заключение по результатам аудита годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности банков и годовой консолидированной бухгалтерской (финансовой) отчетности о деятельности банковской группы, банковского холдинга, а также порядок его представления определяются Национальным банком Республики Беларусь.

Аудиторское заключение является заведомо ложным, если оно составлено без фактического оказания аудиторской услуги или выраженное в нем аудиторское мнение противоречит результатам оказания такой услуги. Аудиторское заключение признается заведомо ложным только в судебном порядке.

При формировании аудиторского мнения аудиторская организация должна принимать во внимание следующие факторы:

- получены ли в ходе аудита достаточные и надлежащие аудиторские доказательства для выражения аудиторского мнения:

- являются ли неустраненные искажения, взятые по отдельности или в совокупности, существенными.

Аудиторская организация должна сделать вывод относительно того, составлена ли отчетность аудируемого лица во всех существенных аспектах в соответствии с применимой основой составления и представления отчетности.

При формировании аудиторского мнения аудиторской организации необходимо оценить:

- общий порядок составления и представления отчетности аудируемого лица, ее состав и содержание;

- принятую аудируемым лицом учетную политику;

- соответствие отраженной в отчетности информации принятой и применяемой аудируемым лицом учетной политике;

- обоснованность учетных оценок;

- уместность, полноту, сопоставимость, нейтральность и понятность информации, представленной в отчетности аудируемого лица;

- правильность отражения в отчетности аудируемого лица информации об имевших место хозяйственных операциях;

- достаточность раскрытия информации в отчетности аудируемого лица для понимания заинтересованными пользователями этой отчетности (далее - заинтересованные пользователи) влияния существенных хозяйственных операций на информацию, представленную в отчетности.

Аудиторская организация должна модифицировать аудиторское мнение, если:

- аудиторская организация на основании полученных аудиторских доказательств приходит к выводу о том, что отчетность аудируемого лица в целом содержит существенные искажения;

- у аудиторской организации отсутствует возможность получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств

того, что отчетность аудируемого лица в целом не содержит существенных искажений.

Государственное регулирование аудиторской деятельности осуществляется Президентом Республики Беларусь, Советом Министров Республики Беларусь, Национальным банком Республики Беларусь, Министерством финансов Республики Беларусь.

1.3 ОСОБЕННОСТИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.3.1 Основные задачи финансового учета и учетной политики

1.3.1.1 Значение финансового учета в системе управления организацией

Хозяйственный учет – одна из важнейших функций управления. При помощи учёта получают необходимую информацию о наличии и движении материальных ценностей, денежных средств, формируют затраты на производство и реализацию продукции, определяют финансовые результаты деятельности организации. Эффективная работа предприятия любого вида деятельности и формы собственности невозможна без наличия и организации системы учёта и контроля. Современная практика хозяйствования в экономике Российской Федерации (РФ) предполагает следующие виды учёта:

- **Оперативный учёт** – учёт хозяйственных операций и процессов на местах, в подразделениях производства. Предполагает регистрацию и подсчёт определённых хозяйственных операций на месте и в момент их совершения. Данные оперативного учёта используются для текущего руководства и передаются по телефону, устно, с использованием специальных форм и т.п. Принцип непрерывности при ведении оперативного учёта не обязателен. Например, оперативный учёт операций по поступлению товарно-материальных ценностей (ТМЦ), отгрузке готовой продукции;
- **Статистический учёт** – изучает явления, носящие массовый характер, с их количественной и качественной стороны и выявляет закономерности их развития в масштабах страны, региона, отрасли. Можно отнести: перепись населения, динамика цен на отдельные виды продукции, потребление на душу населения, количество предприятий, занимающихся определённым видом деятельности, средняя заработная плата по регионам и отраслям и т.п.;

- **бухгалтерский учёт**, который, в свою очередь, можно разделить на:

- **финансовый учёт** – это учётная система организации, объектом которой являются, активы обязательства и финансово-хозяйственная деятельность в целом. Финансовый учёт базируется на общепринятых принципах и стандартах, регулируемых законодательными и нормативными актами рф.

- **управленческий учёт** – это система учёта и анализа финансово-хозяйственной деятельности организации, предназначенная для внутренних пользователей и позволяющая принимать управленческие решения, разработать рекомендации по организации финансово-хозяйственной деятельности на перспективу;

- **Налоговый учёт** – это система обобщения информации для определения налоговой базы на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным налоговым кодексом рф.

Значение бухгалтерского учета велико. Бухгалтерский учет появился одновременно с письменностью. Ему уже почти 6 тысяч лет. Еще испанский ученый xvii века бартоломео де солосано сказал: «бухгалтерский учет стоит выше всех наук и искусств, ибо все нуждаются в нем, а он ни в ком не нуждается: без бухгалтерского учета мир был бы неуправляем, а люди не смогли бы понимать друг друга». В настоящее время мы находим этому высказыванию полное подтверждение.

1.3.1.2 Понятие, принципы и задачи бухгалтерского учёта

Бухгалтерский учёт – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путём сплошного, непрерывного и документального учёта всех хозяйственных операций.

В данном определении отражены **основные этапы учётного процесса**, а именно:

- наблюдение объекта,
- измерение,

- регистрация,
- обработка информации с целью передачи её пользователям.

Принципы бухгалтерского учёта, которые также раскрыты в определении:

- **Сплошной учёт** – все объекты и операции должны быть отражены в бухгалтерском учёте без каких-либо пропусков или изъятий;
- **Непрерывный учёт** – ведётся непрерывно с момента государственной регистрации до момента ликвидации или реорганизации предприятия;
- **Документальный учёт** – все хозяйственные операции, отражённые в бухгалтерском учёте, должны быть подтверждены первичными учётными документами.

Основные задачи бухгалтерского учёта следующие:

- 1) Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и о её имущественном положении, необходимой внутренним пользователям: руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, внешним пользователям – инвесторам, кредиторам и иным пользователям бухгалтерской отчётности;
- 2) Обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчётности, для контроля за соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, финансовых, трудовых ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами, нормативами и сметами;
- 3) Предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутренних резервов обеспечения её финансовой устойчивости.

1.3.1.3 Пользователи бухгалтерской отчетности

Пользователей бухгалтерской отчётности можно разделить на следующие *группы*:

- **Внутренние пользователи** – администрация, в состав которой входят совет директоров, менеджеры, руководители и

специалисты подразделений, а также работники организации и их представители. Это основные пользователи бухгалтерской информации, а состав информации определяется в зависимости от выполняемых ими функций. Так, членов совета директоров, интересуют такие показатели как рентабельность, платежеспособность и т.п. Для менеджеров представляют интерес данные о себестоимости продукции, состоянии расчётов с отдельными поставщиками и покупателями и т.п. Работники организации и их представители на основании полученной информации оценивают возможность карьерного роста, оплату труда и социальное обеспечение;

- **Внешние (сторонние) пользователи с прямым интересом** - инвесторы, банки, иные кредиторы. Их интересует бухгалтерская отчётность, на основании которой можно провести анализ платежеспособности организации, установить такие условия хозяйственных договоров, которые позволят минимизировать потери;

- **Внешние (сторонние) пользователи с косвенным (косвенным) финансовым интересом:** налоговые органы, казначейство, контрольно-ревизионное управление (кру) министерства финансов рф, внебюджетные фонды, фондовые биржи, статистические органы, аудиторские фирмы.

Сторонние пользователи, имеющие право использовать внутреннюю информацию, обязаны хранить коммерческую тайну.

1.3.1.4 Учётные измерители

При организации бухгалтерского учета немаловажное значение имеет правильный выбор учётных измерителей, с помощью которых отражаются объекты учёта и показатели деятельности предприятия. Существуют следующие виды учётных измерителей:

1. **Денежный измеритель** – это оценка стоимости имущества и обязательств организации в едином денежном выражении, что позволяет объединить объекты учёта в единую систему;

2. **Натуральные измерители** используются для отражения объектов в натуральном выражении при учёте материально-производственных запасов. Виды натуральных учётных

измерителей зависят от физических свойств учитываемого объекта. Это могут быть метры, килограммы, литры, штуки и т.п.;

3. **Трудовой измеритель** используется для измерения количества труда в единицу времени и определения трудозатрат. Чаще всего встречается при расчёте норм выработки, производительности труда в сочетании с натуральными измерителями.

В бухгалтерском учёте используются все три измерителя, но основным является денежный измеритель.

1.3.1.5 Нормативное регулирование бухгалтерского учёта в Российской Федерации

Общее методологическое руководство бухгалтерским учётом в РФ осуществляется правительством РФ. Постановлением правительства РФ от 30.06.2004 г. №329 «О министерстве финансов РФ» утверждено положение о министерстве финансов РФ, функциями которого являются выработка государственной политики и нормативно-правовое регулирование в сфере бюджетной, налоговой, страховой, аудиторской деятельности, бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности.

Органы, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учёта, руководствуясь законодательством РФ, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями на территории РФ:

- планы счетов бухгалтерского учёта и инструкции по их применению;

- положения (стандарты) по бухгалтерскому учёту, устанавливающие принципы, правила и способы ведения организациями учёта хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчётности;

- другие нормативные акты и методические указания по вопросам бухгалтерского учёта (закон «о бухгалтерском учёте»).

Министерством финансов РФ предложена классификация нормативных правовых актов по бухгалтерскому учёту, которая включает **четыре уровня**.

1 уровень

Законодательство, состоящее из федерального закона от 06.12.11г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», других федеральных законов, указов президента РФ и постановлений правительства РФ. Закон «О бухгалтерском учёте» устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учёта в РФ.

В законе чётко определено, что ответственность за организацию бухгалтерского учёта, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несёт руководитель организации.

К иным федеральным законам относятся, например, закон от 22.05.2003 г. 54-ФЗ «О применении ККТ при осуществлении наличных денежных расчётов и (или) расчётов с использованием платёжных карт», федеральные законы «Об акционерных обществах», «Об обществах с ограниченной ответственностью», «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ» и пр. Постановления правительства РФ «О первичных учётных документах» (от 8.07.97г. № 835), «О классификации ОС, включаемых в амортизационные группы» (от 1.01.2002 г. №1) и пр.

2 уровень. Положения (стандарты) по бухгалтерскому учёту

Вопросы методологического обеспечения учётного процесса в организации раскрыты в положениях (стандартах) по бухгалтерскому учёту. С 1 января 2012 года в РФ действуют 25 ПБУ, включая положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ, утверждённое приказом Минфина РФ от 29.07.1998 г. №34н. Если имеют место противоречия между отдельными ПБУ, то в таких случаях при отражении объектов следует руководствоваться документами, которые вступили в действие позднее. Названные документы являются **обязательными** для исполнения всеми организациями на территории РФ. С 2017 года все ПБУ имеют статус российских стандартов бухгалтерского учета.

3 уровень. Методические указания и (или) рекомендации министерства финансов РФ

По сравнению с ПБУ в методических указаниях вопросы бухгалтерского учёта отдельных объектов изложены более детально, включают числовые примеры. Так, к ПБУ 6/01 «Учёт

основных средств», разработаны методические указания по учёту основных средств; к ПБУ 5/01 «Учёт материально-производственных запасов» - методические указания по учёту материально-производственных запасов.

План счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению утверждены приказом министерства финансов РФ от 31.10.2000 г. № 94н.

Утверждены методические указания по проведению инвентаризации (Приказ Министерства финансов РФ от 13.06.1995 г. №49), методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию (Приказ Министерства финансов РФ от 21.03.2000 г. № 29н).

Нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учёту, издаваемые органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учёта, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям министерства финансов РФ.

Если есть противоречия между методическими указаниями и пбу, то **применяются нормы ПБУ.**

4 уровень

Учётная политика организации. Организации, руководствуясь законодательством РФ о бухгалтерском учёте, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учёт, самостоятельно формируют свою учётную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Принятая организацией учётная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией организации – приказом руководителя «об учётной политике», являющимся важнейшим документом.

1.3.1.6 Российские положения по бухгалтерскому учёту (ПБУ)

В России *национальный бухгалтерский стандарт* называется **положением по бухгалтерскому учёту**, которое представляет собой свод основных правил, устанавливающих порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности.

В настоящее время в стране разработано и введено в практику более 20 положений (стандартов) по бухгалтерскому учету. Все они разработаны на основе МСФО.

Отечественные ПБУ являются документами второго уровня в системе нормативных документов по бухгалтерскому учету и являются обязательными к применению российскими организациями.

1.3.1.7. МСФО и особенности их применения в Российской Федерации

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) – это система принятых в общественных интересах положений о порядке составления и представления финансовой отчетности предприятий. Они регламентируют общий подход к составлению финансовой отчетности и предлагают варианты оценки и учета активов, обязательств и операции по их изменению.

Основное назначение МСФО - это гармонизация учета и отчетности в разных странах. МСФО не являются обязательными к применению и носят рекомендательный характер. Некоторые страны применяют МСФО практически без их изменения, другие страны, в том числе и Россия, используют их в качестве основы для разработки национальных стандартов, внося в них изменения, обусловленные национальными условиями, например, особенностями налоговых систем.

МСФО ориентированы в основном на использование при составлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций.

Федеральным законом от 27.07.2010г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» определенным организациям вменено в обязанность составление консолидированной отчетности только в соответствии с МСФО.

В настоящее время крупнейшие отечественные организации ведут учет по двум системам – международной и российской: для привлечения дополнительных иностранных инвестиций необходимо подтверждение достоверности и прозрачности финансовой деятельности в соответствии с МСФО, а российское

законодательство требует вести учет, так как принято в нашей стране.

МСФО нашли признание в международной практике как наиболее удобная система учета. Использование в России МСФО осложнено несовершенством законодательной базы.

Во многом несовместимы МСФО с российскими стандартами и практикой ведения бухгалтерского учета: не хватает многих необходимых бухгалтерских счетов, форм первичных документов и регистров. Кроме того, терминологические проблемы, поэтому необходима унификация понятий, используемых в разных законодательных и нормативных актах по бухгалтерскому учету, и тщательная разработка их согласованных определений. Необходима увязка терминологии налогового и бухгалтерского законодательства. При сравнении правил МСФО и РСБУ (российских стандартов бухгалтерского учета), международные стандарты регламентируют конечный этап бухгалтерской работы, поэтому ни одна российская организация в настоящее время не может составлять финансовую бухгалтерскую отчетность, основываясь исключительно на МСФО.

1.3.1.8 Предмет и объекты бухгалтерского учёта в Российской Федерации

Предметом бухгалтерского учёта в РФ является хозяйственная деятельность организации.

Объектами бухгалтерского учёта в РФ являются активы, обязательства, источники образования активов и факты хозяйственной жизни, вызывающие их изменения. Особенности активов организации в РФ представлены в таблице 3.1.

Таблица 1.3.1 – Состав активов организации

активы организации	
↙	↘
Внеоборотные активы	Оборотные активы
- основные средства (ос)	- сырьё и материалы
- нематериальные активы (нма)	- готовая продукция и покупные товары
- доходные вложения в материальные ценности	- незавершённое производство

- незавершённое строительство	- товары отгруженные
- долгосрочные финансовые вложения	- НДС по приобретённым материальным ресурсам
	- денежные средства
	- краткосрочные финансовые вложения
	- средства в расчётах

Основные средства – объекты, которые предназначены для использования при производстве продукции, для управленческих нужд или для предоставления за плату во временное пользование;

- используются в течение длительного периода времени свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (обычный операционный цикл – от момента инвестирования денежных средств до момента реализации продукции);

- не предполагается перепродажа объекта;

- объект способен приносить доход.

Например, здания, сооружения, транспортные средства, оборудование, вычислительная техника и т.п.

Нематериальные активы – объекты, способные приносить организации экономические выгоды в будущем (предназначены для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации);

- организация имеет право на получение экономических выгод (организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п., а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам);

- имеется возможность идентифицировать (выделить) объект от других активов;

- предназначен для использования в течение длительного периода, т.е., срока полезного использования, превышающего 12 месяцев,

или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам, при выполнении указанных условий, относятся произведения науки, литературы, искусства; программы для ЭВМ; ноу-хау.

Доходные вложения в материальные ценности – часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму и предоставляемые организацией за плату во временное владение или пользование (включая договоры финансовой аренды и проката). Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления за плату во временное пользование, учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности.

Незавершённое строительство (незавершённые капитальные вложения) – не оформленные актами приёмки – передачи ос и иными документами (свидетельство о регистрации права собственности на объект недвижимости) затраты на строительномонтажные работы, приобретение зданий, оборудования и т.д.

Долгосрочные финансовые вложения – инвестиции в государственные ценные бумаги, облигации и иные ценные бумаги, в уставные капиталы других организаций, а также предоставленные организацией займы, если срок погашения по ним более 12 месяцев.

Сырьё и материалы – активы, используемые в качестве сырья, материалов при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для нужд управления.

Готовая продукция – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством).

Покупные товары – часть материально-производственных запасов, приобретённых или полученных от других юридических или физических лиц, и предназначенные для продажи.

Незавершённое производство – затраты в незавершённом производстве на изготовление продукции, которая не прошла всего технологического процесса, не принята ОТК и заказчиком, а также работы (услуги), не сданные по акту заказчику.

Товары отгруженные – готовая продукция (покупные товары), отгруженная покупателю, право собственности на которую согласно условиям договора, к покупателю не перешло.

НДС по приобретённым материальным ресурсам – НДС, предъявленный поставщиками и подрядчиками, по приобретённым материальным ценностям, выполненным работам, оказанным услугам, который в соответствии с налоговым законодательством в отчётном периоде не может быть предъявлен бюджету (организации не подтвердила экспорт, отсутствует счёт-фактура).

Денежные средства – это денежные средства в кассе предприятия, на расчётных счетах, на валютных счетах, на специальных счетах (аккредитивы и т.п.), денежные переводы в пути.

Краткосрочные финансовые вложения – вложения, срок обращения по которым не более 12 месяцев – ценные бумаги, предоставленные займы.

Средства в расчётах – дебиторская задолженность организаций и физических лиц перед данной организацией (покупатели, подотчётные лица, поставщики и т.д.) Делится на:

- *Долгосрочную* – платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев;

- *Краткосрочную* – платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчётной даты.

Источники образования активов делятся на собственные и заемные.

К *собственным источникам* относятся:

- **уставный капитал** – совокупность вкладов учредителей (участников) в капитал организации, выраженная в денежной форме, в размере, установленном в учредительных документах;

- **нераспределённая прибыль** (чистая прибыль) - прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия после уплаты налога на прибыль.

$$\text{Прибыль} = \text{доходы} - \text{расходы} \quad (3.1)$$

Нераспределённая прибыль = прибыль – (налог на прибыль и другие обязательные платежи за счёт чистой прибыли) (3.2);

- **резервный капитал** – формируется в соответствии с законодательством или учредительными документами для покрытия убытков и выплаты дивидендов по привилегированным акциям; создаётся за счёт чистой прибыли;

- **добавочный капитал** – стоимость прироста активов организации в результате переоценки (основных средств и нематериальных активов) или за счёт продажи акций организации по цене, превышающей номинальную стоимость (эмиссионный доход);

- **целевое финансирование** – средства, предназначенные для осуществления мероприятий целевого назначения, поступившие от других организаций, физических лиц или из бюджета.

К *заемным источникам* относятся:

- **кредиты** – денежные средства, полученные на определённый срок и на определённых условиях по кредитному договору в банках или других кредитных организациях;

- **займы** – денежные средства или иные вещи, полученные на определённый срок и на определённых условиях по договору займа у других организаций или физических лиц. Кредиты и займы делятся на долгосрочные – со сроком погашения свыше 12 месяцев и краткосрочные – со сроком погашения до 12 месяцев;

- **кредиторская задолженность** – задолженность организации перед другими организациями или физическими лицами (перед поставщиками, подрядчиками, подотчётными лицами, покупателями, если ими был перечислен аванс);

- **обязательства по распределению** – задолженность перед бюджетом, перед внебюджетными фондами, перед персоналом по оплате труда. Возникают в результате того, что между датой возникновения задолженности и погашением задолженности проходит определённый период времени

В процессе деятельности организации совершается множество хозяйственных операций. Хозяйственная операция – отдельное действие (ряд действий), приводящее к изменению в составе, величине, структуре имущества и обязательств организации, а также источников их формирования.

Весь цикл финансово-хозяйственной деятельности организации можно разделить на **три этапа**:

1. Процесс заготовления – приобретение товарно-материальных ценностей, необходимых для осуществления хозяйственной деятельности или нужд управления.

2. Процесс производства – изготовление продукции (выполнение работ, оказание услуг) – полный цикл технологических операций и действий по производству продукции. В организациях торговли процесс производства отсутствует.

3. Процесс реализации (продажи) – продажа продукции (работ, услуг) с целью возмещения затрат и получения прибыли.

Средства организации проходят все стадии хозяйственного процесса и возвращаются в виде дохода от продаж, что позволяет непрерывно вести хозяйственную деятельность и получать прибыль. Проходя через все этапы деятельности, средства организации совершают кругооборот, и на каждой стадии находится различная доля и различные виды оборотных средств.

$$Д - т - т^* - д^*, \quad (3.3)$$

Где $д$ ($д^*$) – деньги,

$т$ ($т^*$) – товар.

1.3.1.9 Особенности организация бухгалтерского учёта на предприятии в российской федерации

Основные требования к организации бухгалтерского учёта определены в статье 6 Федерального закона от 06.12.11г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте». Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем предприятия. В зависимости от объёма учётной работы руководители организации могут:

- Учредить бухгалтерскую службу;
- Ввести в штат должность бухгалтера;

- Передать на договорных началах ведение бухгалтерского учёта централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру специалисту;
- Вести бухгалтерский учёт лично.

Бухгалтерский учёт ведётся на основании законодательных и нормативных актов по бухгалтерскому учёту и в соответствии с учётной политикой организации.

Основные требования к должностному лицу (главному бухгалтеру), на которое возложено ведение бухгалтерского учёта определены статьей 7 Федерального закона от 06.12.11г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте», но дополнительные требования могут устанавливаться и другими федеральными законами.

В случае разногласий между руководителем и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несёт всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

1.3.1.10 Основные требования к учётной политике организации

Под учётной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учёта – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

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

Учётная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством РФ возложено ведение бухгалтерского учёта организации, и утверждается руководителем организации.

Принятая организацией учётная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями) организации.

Вновь созданная организация, организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учётную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации юридического лица.

Способы ведения бухгалтерского учёта, избранные организацией при формировании учётной политики, применяются с 1 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. Принятая вновь образованной организацией учётная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Определены следующие требования к учётной политике:

✓ Требование полноты – полнота отражения в бухгалтерском учёте всех фактов хозяйственной деятельности;

✓ Требование своевременности – своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учёте о бухгалтерской отчётности;

✓ Требование осмотрительности – большая готовность к признанию в бухгалтерском учёте расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов;

✓ Требование приоритета содержания перед формой – отражение в бухгалтерском учёте фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования;

✓ Требование непротиворечивости - тождество данных аналитического учёта оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта на последний календарный день каждого месяца;

✓ Требование рациональности – рациональное ведение бухгалтерского учёта, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Организация при формировании учётной политики по конкретному вопросу организации и ведения бухгалтерского учёта осуществляет выбор одного способа из нескольких допускаемых законодательством РФ и (или) нормативными актами по бухгалтерскому учёту. Если по конкретному вопросу в нормативных актах не установлены способы ведения бухгалтерского учёта, то при формировании учётной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа, исходя из положений по бухгалтерскому учёту, а также МСФО. При этом иные положения по бухгалтерскому учёту применяются для разработки соответствующего способа в части аналогичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов.

В качестве приложений к учетной политике должны быть утверждены:

- 1) Рабочий план счетов бухгалтерского учёта;
- 2) Формы первичных учётных документов, регистры бухгалтерского учёта и документы для внутренней бухгалтерской отчётности;
- 3) Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- 4) Способы оценки активов и обязательств;
- 5) Правила документооборота и технология обработки учётной информации;
- 6) Порядок контроля за хозяйственными операциями;
- 7) Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учёта.

Изменения учётной политики может производиться организацией, если изменилось законодательство РФ, организацией разработан новый способ ведения бухгалтерского учёта, существенно изменились условия хозяйствования. Изменение должно быть обосновано и производится с начала отчётного года, если иное не обуславливается причиной такого изменения.

Последствия изменения учётной политики отражаются ретроспективно или перспективно.

Все организации обязаны формировать учётную политику. Раскрывают учётную политику организации, публикующие свою отчётность. Организация должна раскрывать принятые при формировании учётной политики способы ведения бухгалтерского учёта, существенно влияющие на принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчётности. Состав и содержание подлежащей обязательному раскрытию в бухгалтерской отчётности информации об учётной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учёта устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учёту.

В соответствии со ст. 21 закона Федерального закона от 06.12.11г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» к документам в области регулирования бухгалтерского учёта относятся:

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

До утверждения органами государственного регулирования бухгалтерского учёта федеральных и отраслевых стандартов будут применяться правила ведения бухгалтерского учёта и составления бухгалтерской отчётности, утверждённые уполномоченными федеральными органами исполнительной власти и центральным банком РФ до дня вступления в действие указанного закона.

1.3. 2. Метод бухгалтерского учёта

1.3.2.1. Метод бухгалтерского учёта: основные элементы

Как любая наука, бухгалтерский учёт имеет свой метод – это совокупность приёмов и способов, при помощи которых отражаются объекты бухгалтерского учёта.

Основными элементами метода бухгалтерского учёта являются:

- Документация;
- Бухгалтерские счета и двойная запись;
- Оценка и калькуляция;
- Инвентаризация;

- Бухгалтерский баланс;
- Бухгалтерская отчётность.

1.3.2.2 Документирование операций. Значение первичных учетных документов

Документация – письменное свидетельство о совершении хозяйственной операции, придающее юридическую силу данным бухгалтерского учёта.

Все факты совершения хозяйственных операций организацией должны оформляться оправдательными документами, которые являются первичными учётными документами и на основании которых ведётся бухгалтерский учёт.

Первичные учетные документы в соответствии со ст.9 [1] должны содержать следующие реквизиты:

- Наименование документа;
- Дату составления документа;
- Наименование организации, от имени которой составлен документ;
- Содержание хозяйственной операции;
- Измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении);
- Наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность её оформления;
- Личные подписи указанных лиц.

С 1 января 2013 года формы первичных учётных документов организация имеет право разрабатывать самостоятельно, отразив их в качестве приложений к «учетной политике». Унифицированные формы, разработанные Росстатом, не отменены. В определенных случаях применяются для первичного учета формы, разработанные и утвержденные законодателем или другими ведомствами, например, кассовые документы организации обязаны применять, по формам, утвержденным ЦБ России.

В необходимых случаях в первичных учётных документах могут быть приведены дополнительные реквизиты: название и адрес

организации; основание для совершения хозяйственной операции и т.п., в условиях применения вычислительной техники могут быть коды, пароли и т.п.

В случаях, установленных законодательством РФ, бланки форм первичных документов, относящиеся к бланкам строгой отчётности, должны быть пронумерованы нумератором или типографским способом.

Документы, поступившие в бухгалтерию, подлежат проверке по форме и содержанию. Первичные документы, прошедшие проверку, должны иметь отметку. Перечень лиц, имеющих право подписи, утверждается руководителем по согласованию с главным бухгалтером. Это могут быть начальники структурных подразделений, финансовых отделов и др. Документы, которыми оформляются операции с денежными средствами, подписывают руководитель и главный бухгалтер или уполномоченные на то лица. В организации разрабатывается график документооборота – документ, в котором приводится перечень первичных документов и по каждому документу определено лицо, которое отвечает за правильность и своевременность оформления документов. Ответственные лица под роспись должны быть ознакомлены с соответствующим документом. Схема документооборота, как правило, оформляется как приложение к приказу об учётной политике.

Документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это невозможно, то сразу после её окончания. Своевременное и качественное оформление первичных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учёте, достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие документы. Реквизиты документа, по которым в организации отсутствуют показатели, прочёркиваются. В денежных документах сумма указывается цифрой и прописью. Документы, которые могут быть использованы дважды, гасятся штампами «получено», «оплачено» и т.п.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственной операции, что должно быть подтверждено подписями тех лиц, которые подписали

документы, с указанием даты внесения исправлений. Исправления вносятся следующим образом: зачёркивается неправильные текст, сумма и надписывается над зачёркнутым новый текст, сумма. Зачёркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочесть исправленное. Оговорено – «исправлено», подпись лиц и дата. Такой способ внесения исправлений называется корректурным. Подчистки, неоговорённые исправления не допускаются.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки могут составляться сводные учётные документы (если много однотипных хозяйственных операций) на бумажных или машинных носителях.

Документы могут быть классифицированы следующим образом:

1) по месту составления:

- внутренние – составляются внутри организации;
- внешние – поступают от других организаций или направляются в другие организации.

2) по назначению:

- распорядительные – приказы на совершение хозяйственной операции;
- исполнительные – подтверждают факт совершения хозяйственной операции;
- комбинированные – содержат признаки исполнительного и распорядительного документа;
- документы бухгалтерского оформления – оформляются в бухгалтерии в виде справок бухгалтерии, расчётов, накопительных ведомостей и т.п.);

3) по содержанию:

- материальные – учёт материально-производственных запасов;
- денежные – для учёта денежных средств;
- расчётные – для отражения расчётов.

4) по количеству отражаемых операций:

- разовые – на каждую операцию составляется один документ;
- накопительные – в одном документе в течение определённого периода отражается несколько однородных операций.

5) по способу отражения:

- первичные – непосредственно отражают операцию;

- сводные – не отражают операцию, а составляются на основе первичных документов, оформляемых в момент совершения операции.

Внешние документы в случае необходимости заверяются печатью. Распорядительные документы не могут являться основанием для отражения операции в бухгалтерском учёте, так как содержат только право на проведение какой-либо операции. К учёту принимаются только исполнительные или комбинированные документы.

Содержащаяся в принятых к учёту первичных документах информация, необходимая для отражения операции в бухгалтерском учёте, накапливается и систематизируется в учётных регистрах.

Формы учётных регистров, порядок записей в них, обработки и использования определены инструкциями о соответствующих формах бухгалтерского учёта. Информация о хозяйственных операциях, произведённых предприятием за определённый период времени, из учётных регистров переносится в сгруппированном виде в формы бухгалтерской отчётности.

Учётные регистры – таблицы специальной формы, предназначенные для систематизации и накопления информации, содержащейся в первичных учётных документах и ведения учётных записей. Регистры бухгалтерского учёта ведутся в специальных книгах, журналах, листах и т.п.

Учётные регистры могут быть классифицированы по *следующим признакам*:

1) по внешнему виду (книги, карточки, свободные листы);

2) по характеру записей:

- систематические – записи по счетам бухгалтерского учёта;

- хронологические – записи производятся в хронологическом порядке;

- комбинированные – журналы-ордера (по счетам бухгалтерского учёта в хронологическом порядке).

3) по виду информации:

- синтетические;

- аналитические.

Хозяйственные операции отражаются в регистрах бухгалтерского учёта в хронологической последовательности и группируются по соответствующим счетам бухгалтерского учёта. Правильность сделанной записи в регистрах обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. Организация может самостоятельно разработать формы учётных регистров и утвердить их в учётной политике. При этом должны быть соблюдены общие методологические принципы бухгалтерского учёта и требования принятой в организации формы бухгалтерского учёта.

В тексте и цифровых данных учётных регистров подчистки и неоговорённые исправления не допускаются. Ошибки, в зависимости от времени их обнаружения, исправляются следующими способами:

1) корректирным способом в случаях, когда ошибка обнаружена сразу после её совершения и не отразилась на итогах учётных записей;

2) в случае обнаружения ошибки по истечении времени после её совершения, в результате чего произошли изменения в итогах учётных записей, то возможны два варианта исправления:

- метод дополнительной записи, если суммы были занижены;

- метод «красного сторно» - при подсчёте итогов записи, сделанные красным, вычитаются.

При хранении регистров бухгалтерского учёта должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Определённое содержание регистров бухгалтерского учёта и внутренней бухгалтерской отчётности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к конфиденциальной информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учёта и во внутренней бухгалтерской отчётности, должны хранить коммерческую тайну. За её разглашение они несут ответственность, установленную законодательством РФ.

Первичные документы, учётные регистры, бухгалтерские отчёты и балансы подлежат передаче в архив. До их передачи в архив они должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или

закрывающихся шкафах. Ответственность за сохранность документов несут лица, уполномоченные главным бухгалтером. Обработанные вручную первичные документы текущего месяца, относящиеся к определённому учётному регистру, комплектуются в хронологическом порядке.

Организации обязаны хранить первичные учётные документы, регистры бухгалтерского учёта и бухгалтерскую отчётность в течение сроков, установленных в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее 5 лет. Лицевые счета персонала (при их отсутствии – расчётные ведомости по заработной плате, должны храниться «75 – в» лет, где в – возраст лиц на момент прекращения ведения лицевого счёта. При прекращении деятельности организации, документы по начислению и выплате заработной платы персонала подлежат сдаче в государственные архивы.

Хранение первичных документов, документов бухгалтерского и налогового учёта может осуществляться в электронном виде. При этом хранение на магнитных носителях следует осуществлять с применением электронной подписи, равнозначной собственноручной подписи в документе на бумажном носителе. Сохранность учётных регистров, бухгалтерских отчётов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель предприятия назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели. В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем предприятия.

Первичные учётные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ. Главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения или в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копию с указанием основания и даты изъятия.

1.3.2.3. Бухгалтерский счет как элемент метода бухгалтерского учета

Счета бухгалтерского учёта – способ отражения, текущего контроля и группировки экономически однородных разновидностей имущества, обязательств, источников образования имущества и хозяйственных процессов.

Каждый счёт предназначен для отражения конкретного вида объектов бухгалтерского учёта, что позволяет накапливать однородную информацию за определённый период. Совокупность всех счетов образует систему бухгалтерского учёта. Схематически счёт представляет собой таблицу, состоящую из двух сторон – дебета и кредита.

Счёт «наименование счёта»

Дебет	Кредит

Каждая сторона счёта предназначена для отдельного отражения увеличения или уменьшения показателей. Кроме движения средств на счетах отражаются остатки по счёту на начало (сальдо начальное) и конец (сальдо конечное) отчётного периода.

Счета и баланс органически взаимосвязаны:

- Счета подобно статьям баланса делятся на активные и пассивные;
- На каждую статью баланса, как правило, открывается отдельный счёт с тем же названием. Счета, остатки по которым незначительны, в балансе могут показываться по одной статье;
- При открытии счетов в них записывается сальдо начальное по данным баланса; по дебету счетов отражается остаток из актива баланса, а по кредиту – из пассива баланса;
- Баланс составляется по данным об остатках на счетах бухгалтерского учёта на отчётную дату.

В соответствии с назначением объектов учёта, счета делятся на:

- **активные** – счета, которые предназначены для учёта имущества и обязательств;
- **пассивные** – счета, которые служат для учёта источников образования имущества и для учёта обязательств;

- **активно-пассивные** - счета, которые имеют признаки как активных, так и пассивных счетов.

1.3.2.4 Классификация счетов бухгалтерского учета в соответствии с назначением объекта

По отношению к балансу можно выделить *балансовые счета*, остатки по которым отражаются в бухгалтерском балансе и *забалансовые счета* – счета учёта ценностей, временно находящихся в пользовании и распоряжении организации (арендованные основные средства, материальные ценности, находящиеся на ответственном хранении); условных прав и обязательств (обеспечения обязательств и платежей, полученные (выданные)), которые отражаются за балансом.

По экономическому содержанию счета делятся на:

- 1) счета учёта имущества («Материалы», «Финансовые вложения», «Нематериальные активы» и т.д.);
- 2) счета учёта источников образования имущества («Уставный капитал», «Добавочный капитал» и т.д.);
- 3) счета учёта хозяйственных процессов («Основное производство»); «Вспомогательное производство», «Продажи» и т.д.);
- 4) счета учёта финансовых результатов («Прибыли и убытки», «Нераспределённая прибыль»).

По назначению и структуре можно выделить следующие группы счетов:

- 1) **основные**, которые, в свою очередь, можно разделить на:
 - *инвентарные* – счета учёта объектов, которые могут быть проинвентаризованы и пересчитаны в натуральном выражении («Материалы», «Основные средства»);
 - *денежные* – счета учёта денежных средств («Касса», «Расчётные счета», «Валютные счета»);
 - *расчётные* – счета учёта расчётов («Расчёты с персоналом по оплате труда», «Расчёты по налогам и сборам», «Расчёты с подотчётными лицами»);
- 2) **регулирующие счета** – используются для регулирования показателей активных и пассивных счетов («Амортизация основных средств», «Амортизация нематериальных активов», «Торговая

наценка»). Особенность регулирующих счетов состоит в том, что остатки по данным счетам отсутствуют в нетто-балансе, а только учитываются для определения остатков по соответствующим активным счетам;

3) калькуляционные счета – счета, на которых калькулируется себестоимость готовой продукции, формируется первоначальная стоимость основных средств, нематериальных активов («Основное производство», «Вспомогательное производство», «Вложения во внеоборотные активы»);

4) собираательно-распределительные счета – счета учёта расходов, которые собираются в течение отчётного периода, а затем распределяются между видами продукции, работ, услуг и прочими объектами («Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Недостачи и потери от порчи ценностей»). Собираательно-распределительные счета не имеют сальдо;

5) отчётно-распределительные счета – счета учёта расходов (доходов), которые произведены (получены) в отчётном периоде, но относятся к будущим периодам («Расходы будущих периодов», «Доходы будущих периодов»);

6) сопоставительные (операционно-результатные счета), на которых формируется финансовый результат хозяйственной деятельности («Продажи», «Прочие доходы и расходы»). Для определения финансового результата сравниваются доходы и расходы организации, и разница между ними будет определять финансовый результат. По кредиту указанных счетов отражаются доходы организации, а по дебету – расходы организации. Сальдо у сопоставительных счетов отсутствует. Если доходы больше расходов, то в дебет счёта «Продажи» («Прочие доходы и расходы») добавляется разница между доходами и расходами, которая и признаётся прибылью от продаж (прибылью по прочим операциям). Если доходы меньше расходов, то в кредит счёта «Продажи» («Прочие доходы и расходы») добавляется разница между расходами и доходами, которая признаётся убытком от продаж (убытком по прочим операциям);

7) финансово-результатные счета («Прибыли и убытки», «Нераспределённая прибыль /непокрытый убыток»). На счёте

«Прибыли и убытки» обобщается информация о конечном финансовом результате в отчётном году. На начало года сальдо по данному счёту равно нулю (отчётный период – год). По кредиту счёта отражается прибыль предприятия, по дебету – убытки, налог на прибыль, штрафные санкции в бюджет и внебюджетные фонды. 31 декабря отчётного года счёт закрывается и сумма чистой прибыли (убытка) списывается на счёт «Нераспределённая прибыль».

1.3.2.5 Схемы активного, пассивного и активно-пассивного счетов

Структуру активного, пассивного и активно-пассивного счета можно представить следующим образом:

Схема активного счёта

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) – остаток имущества или обязательств на начало отчётного периода	
+ увеличение средств, поступление имущества + увеличение (возникновение) дебиторской задолженности	- Уменьшение (использование) средств, выбытие имущества - Уменьшение (погашение) дебиторской задолженности
Обороты по дебету (Од) – увеличение имущества (обязательств) за месяц	Обороты по кредиту (Ок) – уменьшение имущества (обязательств) за месяц
Сальдо конечное (Ск) – остаток имущества или обязательств на конец отчётного периода	

По дебету активного счёта отражаются хозяйственные операции, приводящие к увеличению имущества организации.

По кредиту активного счёта отражаются хозяйственные операции, приводящие к уменьшению имущества организации.

$$Ск = Сн + Од - Ок$$

Сальдо активного счёта может быть только дебетовым или равным нулю. К активным счетам относятся: «Касса», «Расчётные счета», «Материалы» и др.

Схема пассивного счёта

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) – остаток источника образования имущества или обязательства на начало отчётного периода
- использование средств источника образования имущества - погашение кредиторской задолженности	+ увеличение источника образования имущества + увеличение (возникновение) кредиторской задолженности
Обороты по дебету (Од) – уменьшение источника образования (обязательства) за месяц	Обороты по кредиту (Ок) – увеличение источника образования имущества (обязательств) за месяц
	Сальдо конечное (Ск) – остаток источника образования имущества (обязательства) на конец отчётного периода

По кредиту пассивного счёта отражаются операции, приводящие к увеличению источника образования имущества и обязательств.

По дебету пассивного счёта отражаются хозяйственные операции, которые приводят к уменьшению источников.

$$Ск = Сн + Ок - Од$$

Сальдо пассивного счёта может быть только кредитовым или равным нулю.

Активно-пассивные счета могут вести себя одновременно как активные, так и пассивные счета. В этом случае хозяйственные операции, связанные с движением активного счёта, отражаются по правилам для активных счетов, а операции, связанные с движением пассивного счёта – по правилам пассивных счетов. Различают активно-пассивные счета с односторонним сальдо - может быть либо дебетовое, либо кредитовое сальдо (например, счёт «Прибыли и убытки» - если за отчётный период получена прибыль, то сальдо –

кредитовое, если получен убыток, то сальдо - дебетовое), и активно-пассивные счета с двухсторонним сальдо – сальдо одновременно по дебету и кредиту (это счета расчётов).

Схема активно – пассивного счёта (с односторонним сальдо)

Дебет	Кредит
	Сальдо начальное (Сн) – остаток кредиторской задолженности на начало отчётного периода
Сальдо начальное (Сн) – убыток на начало отчётного периода	
+увеличение (образование) убытка +налог на прибыль +штрафные санкции в бюджет и внебюджетные фонды	+увеличение (образование) прибыли
Обороты по дебету (Од)	Обороты по кредиту (Ок)
	Сальдо конечное (Ск)
Сальдо конечное (Ск)	

Сальдо начальное и сальдо конечное по данному счету – либо дебетовое, либо кредитовое.

Схема активно – пассивного счёта (с двухсторонним сальдо)

Дебет	Кредит
Сальдо начальное (Сн) – остаток дебиторской задолженности на начало отчётного периода	Сальдо начальное (Сн) – остаток кредиторской задолженности на начало отчётного периода
+увеличение дебиторской задолженности -погашение кредиторской задолженности	+увеличение кредиторской задолженности -погашение дебиторской задолженности
Обороты по дебету (Од)	Обороты по кредиту (Ок)
Сальдо конечное (Ск)	Сальдо конечное (Ск)

Остаток активно-пассивного счёта определяется по данным о состоянии расчётов с каждым дебитором, кредитором по каждому расчёту отдельно. Сальдировать такие остатки нельзя, так как полученная в результате такой операции величина не будет иметь экономического содержания. Двусторонний остаток называется

развёрнутым сальдо. К активно-пассивным счетам относятся счета «Расчёты с подотчётными лицами», «Расчёты с покупателями и заказчиками», «Расчёты с поставщиками и подрядчиками».

1.3.2.6 Двойная запись – способ отражения операций на счетах бухгалтерского учета

Каждая хозяйственная операция, исходя из её экономического содержания, приводит к изменению величины двух счетов бухгалтерского учёта в одинаковой сумме. Для отражения в бухгалтерском учёте изменений, вызываемых хозяйственными операциями, применяется способ бухгалтерской группировки – двойная запись.

Двойная запись – способ одновременного отражения хозяйственных операций по дебету и кредиту разных счетов во взаимной логической связи и в равновеликой сумме. Двойная запись является инструментом поддержания равенства баланса и помогает обнаружить ошибки в счётных записях. Двойная запись устанавливает взаимосвязь между счетами бухгалтерского учёта, которая называется корреспонденцией счетов – выражается записью по дебету одного и кредиту другого счёта. Счета, участвующие в хозяйственной операции, называются корреспондирующими счетами. Корреспонденция счетов устанавливается на основе экономического содержания хозяйственной операции и оформляется бухгалтерской записью (бухгалтерской проводкой).

Например, с расчётного счёта в кассу получено 20000 рублей:

Дебет счёта 50 «Касса» кредит счёта 51 «Расчётные счета» 20000 рублей.

Бухгалтерские проводки делятся на простые и сложные.

Простая проводка, в которой дебет одного счёта корреспондирует с кредитом другого счёта.

Например, подотчетному лицу Иванову А. И. Выданы денежные средства на приобретение материалов в размере 11800 рублей:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» кредит счета 50 «Касса» -11800 рублей.

Сложная проводка, в которой дебет одного счёта корреспондирует с кредитом двух и более счетов или дебет нескольких счетов корреспондирует с кредитом одного счёта.

Например, на основании авансового отчета, полученного от подотчетного лица Иванова А. И. О приобретении материалов на сумму 11800 рублей в том числе, НДС 1800 рублей бухгалтер выполнит следующие проводки:

1. Дебет счета 10 «Материалы» кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - 10000 рублей.
2. Дебет счета 19/3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - 1800 рублей.

1.3.2.7. Понятие синтетического и аналитического учёта

По способу группировки и обобщения учётных данных счета бухгалтерского учёта делятся на синтетические и аналитические.

Синтетические счета – счета, предназначенные для укрупнённой обобщающей группировки и учёта имущества, обязательств, источников их образования и хозяйственных процессов в едином денежном измерении.

Данные синтетического учёта используются для обобщения учётной информации, при заполнении форм бухгалтерской отчётности и анализа финансово-хозяйственной деятельности организации. Синтетические счета не содержат конкретных данных о количественно-качественном составе имущества и обязательств и не могут быть использованы для контроля за движением и сохранностью товарно-материальных ценностей и принятия управленческих решений, необходимых для обеспечения хозяйственного процесса. Для этого в бухгалтерском учёте используются аналитические счета. Это счета конкретных видов имущества, обязательств в количественно-суммовом выражении. Аналитические счета открываются к определённым синтетическим счетам в разрезе их видов, частей и других составляющих. Наличие аналитических счетов позволяет организовать контроль за сохранностью товарно-материальных ценностей, своевременностью проведения расчётов и организации оперативного управления.

Записи на аналитических счетах называются аналитическим учётом. Между синтетическим счётом и аналитическими счетами, открытыми к нему, существует определённая взаимосвязь. Остаток по синтетическому счёту равен суммам остатков по всем аналитическим счетам, открытым к данному счёту.

Сумма оборота по дебету синтетического счёта равна сумме оборотов по дебету всех аналитических счетов, открытых к данному счёту.

Сумма оборота по кредиту синтетического счёта равна сумме оборотов по кредиту всех аналитических счетов, открытых к данному счёту.

Промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами занимают субсчета, которые объединяют в группу однородные объекты аналитического учёта.

В бухгалтерском учёте для обобщения и сверки данных используются оборотные ведомости, которые позволяют контролировать правильность заполнения и увязку хронологических и систематических записей. Хронологическая запись – отражение хозяйственных операций, независимо от их содержания, в хронологической последовательности по времени их совершения и оформления документов. Для хронологической регистрации хозяйственных операций используются специальные журналы, книги регистрации, бланки. Систематическая запись – регистрация тех же хозяйственных операций, но согласно их содержанию, на счетах бухгалтерского учёта посредством двойной записи в специальных формах. Чаще всего в бухгалтерском учёте используются формы с признаками систематической и хронологической записи (например, журналы – ордера).

Для обобщения и сверки данных используются оборотные ведомости, которые позволяют контролировать правильность заполнения и увязку хронологических и систематических записей.

Оборотные ведомости в зависимости от назначения делятся на:

- оборотные ведомости по счетам синтетического учёта;
- оборотные ведомости по счетам аналитического учёта.

1.3.2.8 План счетов бухгалтерского учёта. Рабочий план счетов

Для рациональной организации и упорядочения учётного процесса в организациях используется план счетов бухгалтерского учёта [2]. Отдельными нормативными актами утверждены планы счетов бюджетных и кредитных организаций.

План счетов устанавливает единые подходы к применению счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учёта.

План счетов является нормативным документом и обязателен для применения в организациях всех форм собственности. Представленный в виде таблицы он содержит полный перечень счетов с указанием их наименований, кодов, а также наименование и номера субсчетов. Всего 99 счетов с 01 по 99. Код синтетического счёта включает два знака: 01 – 99. Номера субсчета имеют следующую структуру: первые два знака – номер синтетического счёта, через чёрточку, точку или дробь – номер субсчёта, открытого к данному синтетическому счёту, например, 01-1, 01.1, 01/1. Номера субсчетов организация устанавливает самостоятельно, за исключением субсчетов, которые поименованы в плане счетов бухгалтерского учёта. Например, 68-1 (68.1 или 68/1) – субсчёт «Расчёты с бюджетом по НДС» синтетического счёта 68 «Расчёты по налогам и сборам». Количество субсчетов зависит от особенностей финансово-хозяйственной деятельности организации. Синтетические счета вводятся Министерством финансов РФ, субсчета и аналитические счета вводятся самой организацией.

Каждая организация обязана разработать рабочий план счетов бухгалтерского учёта, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учёта в соответствии с требованиями своевременности и полноты учёта и отчётности. Рабочий план счетов утверждается руководителем организации и является приложением к «Учётной политике организации».

1.3.2.9 Забалансовые счета и порядок отражения операций на забалансовых счетах

Планом счетов утверждён перечень забалансовых счетов, предназначенных для обобщения информации о наличии и

движении ценностей, временно находящихся в пользовании или распоряжении организации (арендованных основных средств, материальных ценностей на ответственном хранении, в переработке и т.п.). Номер забалансового счёта включает 3 знака и наименование его, например, 001 «Арендованные основные средства. В действующей редакции плана счетов – 11 забалансовых счетов. Особенностью забалансовых счетов является то, что бухгалтерский учёт объектов ведётся по простой системе, исключающей корреспонденцию счетов, а именно поступление объекта отражается по дебету счёта, а его выбытие – по кредиту. Операции на забалансовых счетах отражаются методом простой записи.

Например, на основании договора аренды по акту арендатор получил оборудование, стоимость которого – 50000 рублей. Данная операция отражается на забалансовом счёте методом простой записи:

1. Дебет счёта 001 «Арендованные основные средства» - 50000 рублей.

При расторжении (или окончании срока действия) договора аренды и возврате имущества арендодателю в бухгалтерском учёте отражается данная операция в следующем порядке:

2. Кредит счёта 001 «Арендованные основные средства» 50000 рублей.

1.3.2.10 Оценка и калькулирование

При принятии объекта к бухгалтерскому учёту должна быть произведена его **оценка** – первоначальной стоимости основных средств, нематериальных активов, фактической себестоимости материалов, товаров и др.

Если объект приобретён за плату, то оценка его производится исходя из фактических расходов, связанных с приобретением имущества.

Если объект изготовлен самой организацией, то его оценка производится исходя из фактических затрат, связанных с изготовлением объекта.

Если объект внесён в качестве вклада в уставный капитал, то он принимается к бухгалтерскому учёту по оценке учредителей, за исключением случаев, установленных законодательством.

Если объект получен безвозмездно, то его оценка производится исходя из рыночных цен. Аналогичным образом производится оценка имущества, выявленного в результате инвентаризации, а также имущества, которое образовалось при ликвидации объектов основных средств.

Если объект получен в обмен на прочее имущество организации, то он принимается к бухгалтерскому учёту по стоимости имущества, переданного в обмен. При этом стоимость имущества, переданного в обмен, определяется исходя из цен, по которым обычно реализуется такое имущество, а при их отсутствии – исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты.

В организациях должны составляться калькуляции себестоимости (плановые и фактические) выпускаемой продукции, сметы на выполнение работ. В таких калькуляциях (сметах) затраты сгруппированы по элементам, что позволяет производить необходимый анализ затрат, сравнивать плановые и фактические показатели, устанавливать причины отклонений.

1.3.2.11. Инвентаризация

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности организации обязаны проводить **инвентаризацию** имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка [6]. Сроки проведения инвентаризации устанавливает руководитель организации. Проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

- Перед составлением годовой бухгалтерской отчётности;
- Перед сдачей имущества в аренду, выкуп, продажу, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- При смене материально-ответственного лица;
- При выявлении фактов хищения, злоупотреблений или порчи имущества;

- В случае стихийных бедствий, чрезвычайных обстоятельств;
- При реорганизации или ликвидации предприятия.

Чтобы результаты инвентаризации были признаны действительными, в организации должен быть издан приказ руководителя на проведение инвентаризации, а также утвержден состав инвентаризационной комиссии, перечень имущества и обязательств, подлежащих инвентаризации (в т. ч. Учитываемые на забалансовых счетах), установлены сроки проведения инвентаризации. В результате инвентаризации может быть установлено, что:

- 1) фактическое наличие имущества и сумма обязательств соответствуют данным бухгалтерского учёта;
- 2) выявлены излишки материально – производственных запасов, которые должны быть отражены в бухгалтерском учёте в составе внереализационных доходов по рыночной цене.

Например, в организации в результате проведения инвентаризации на складе выявлены излишки материалов. Рыночная цена данных материалов установлена – 10000 рублей. Необходимо данный факт отразить в бухгалтерском учете следующей проводкой:

Дебет счёта 10 «Материалы» кредит счёта 91/1 «Прочие доходы и расходы» - 10000 рублей.

- 3) выявлена недостача материально-производственных запасов. В этом случае, необходимо определить потери в пределах норм естественной убыли. Такие потери списываются на себестоимость продукции. В соответствии с Постановлением правительства от 29.05.2006 г. № 331 для различных видов материальных запасов разрабатываются нормы естественной убыли. Недостачи сверх норм естественной убыли списываются в следующем порядке: если с работником заключён договор о полной материальной ответственности (работник признал свою вину или вина его установлена судом), то недостача взыскивается по рыночной цене, но не ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учёта (ст.246 ТК РФ). В иных случаях размер причинённого ущерба ограничивается размером среднемесячного заработка. При этом следует помнить, что размер удержаний не должен превышать 50 процентов от заработной платы. Возмещение ущерба при

повышенной материальной ответственности производится в 100-кратном размере от суммы понесённого ущерба. Должны быть выполнены следующие действия:

- устанавливается причина ущерба и оценивается его размер;
- составляется акт, с которым под роспись знакомится работник;
- получение письменного объяснения от работника.

Если работник согласен возместить ущерб, то он выдаёт работодателю письменное обязательство с указанием срока возмещения. Обращения в суд в этом случае не требуется.

В остальных случаях работодатель должен обращаться в суд с иском о признании материально-ответственного лица виновным. Если суд отказал во взыскании недостачи с материально-ответственного лица, то она признаётся убытком организации и отражается в составе прочих расходов, но обязательно наличие документа, подтверждающего отсутствие виновных лиц.

Организация должна проводить инвентаризацию дебиторской и кредиторской задолженности.

По результатам инвентаризации выявляются:

- *сомнительные долги*, возникающие в том случае, когда срок проведения расчётов по договору истёк, а расчёты не произведены и долг не обеспечен залогом или обязательством;

- *безнадёжные долги* – это дебиторская задолженность, по которой истёк срок исковой давности или имеются документы, подтверждающие, что долг не будет получен. Основанием для списания дебиторской задолженности являются результаты инвентаризации, письменное обоснование, приказ руководителя. Безнадёжный долг списывается на прочие расходы и учитывается на забалансовом счёте в течение 5 лет. Следует учесть, что если организация не принимает мер к взысканию дебиторской задолженности, то это может стать основанием для признания такой организации недобросовестным налогоплательщиком.

Если выявлена кредиторская задолженность, по которой истёк срок исковой давности, то она должна быть списана и признана в составе прочих доходов. Основание: результаты инвентаризации, письменное обоснование, приказ руководителя. За не проведение инвентаризации штрафных санкций не предусмотрено, но налоговые органы могут привлечь к ответственности за нарушение,

например, предусмотренное ст. 120 Налогового кодекса РФ - отсутствие первичных документов (документы по инвентаризации).

1.3.2.12 Бухгалтерский баланс

Баланс – это способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе предприятия по составу, размещению и источникам образования в денежной оценке на определённую дату. Графически баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух частей – актива и пассива баланса.

Актив баланса предназначен для отражения информации об имуществе организации по составу и размещению.

Пассив баланса – отражает информацию об источниках образования имущества, их движении и видоизменении.

Основным элементом бухгалтерского баланса является статья, которая соответствует виду (наименованию) имущества, обязательств, источника образования имущества. Статьи баланса, исходя из их экономического содержания, объединяются в группы и разделы. Главное правило баланса

Актив равен пассиву.

Итог актива (пассива) называют валютой баланса.

Различают:

- *нетто-баланс (чистый)*, в котором имущество и обязательства показываются за вычетом регулирующих величин, т.е. В валюту баланса-нетто включается лишь остаточная стоимость основных средств, остаточная стоимость нематериальных активов, чистая прибыль, что позволяет определить финансово-имущественное положение в чистом виде;

- *брутто-баланс – баланс*, в котором величина статей актива и пассива показывается в той сумме, в которой они отражены в бухгалтерском учёте. Например, в активе баланса отражается первоначальная стоимость основных средств, а в пассиве баланса – амортизация основных средств, а также вступительный, ликвидационный, разделительный объединительный балансы.

Бухгалтерский баланс составляется на отчётную дату - последний календарный день отчётного периода.

В процессе хозяйственной деятельности в организации осуществляется множество хозяйственных операций, каждая из

которых оказывает влияние на бухгалтерский баланс. Выделяют 4 типа хозяйственных операций:

1 тип. $A(+)$ $A(-)$: $A = \Pi$

Операции 1 типа вызывают изменения только в активе баланса: одна статья актива баланса увеличивается, другая – уменьшается на такую же сумму. Валюта баланса при этом не изменяется. Экономическая сущность операций 1 типа – перераспределение имущества организации.

Например,

1. Наличные деньги в размере 20000 рублей получены из банка в кассу организации

Дебет счета 50 «Касса» кредит счета 51 «Расчетные счета» в сумме 20000 рублей.

2 тип. $\Pi(+)$ $\Pi(-)$: $A = \Pi$

Операции 2 типа вызывают изменения только в пассиве баланса: одна статья пассива баланса увеличивается, другая статья уменьшается на такую же сумму. Валюта баланса при этом не изменяется. Экономическая сущность операций 2 типа – перераспределение источников образования имущества.

Например,

2. Часть полученной нераспределённой прибыли организации направлена в резервный фонд в размере – 100000 рублей.

Дебет счета 82 «Резервный капитал» кредит счета 84 «нераспределенная прибыль» - 100000 рублей.

3 тип. $A(+)$ $\Pi(+)$: $A = \Pi$

Операции 3 типа вызывают изменение в активе и пассиве баланса: увеличивается статья в активе баланса, на такую же сумму увеличивается статья в пассиве баланса и, соответственно, увеличивается валюта баланса. Операции данного типа связаны с поступлением имущества.

Например,

3. В организацию поступили материалы (товары) от поставщика на сумму 40000 рублей.

Дебет счета 10 «Материалы» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками» - 40000 рублей.

4 тип. $A(-)$ $\Pi(-)$: $A = \Pi$

Операции 4 типа вызывают изменения в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения, что приводит к уменьшению валюты баланса. Операции данного типа связаны с выбытием имущества.

Например,

4. С расчётного счёта организации по счету перечислены денежные средства поставщику за полученные материалы в размере 40000 рублей.

Дебет счёта 60 «расчеты с поставщиками» кредит счёта 50 «расчетные счета» - 40000 рублей.

В результате хозяйственной деятельности организации происходит постоянное движение имущества, обязательств, источников образования имущества. Отражать возникшие в результате этого изменения в составе актива и пассива в бухгалтерском балансе технически невозможно. Для этого в бухгалтерском учёте используется способ бухгалтерской группировки - счёта бухгалтерского учёта.

1.3.2.13 Бухгалтерская отчётность

Все организации обязаны составлять и предоставлять в установленном законодательством порядке **бухгалтерскую отчётность**. Различают годовую и промежуточную бухгалтерскую отчётность.

Промежуточная бухгалтерская отчётность – отчётность за 1 квартал, полугодие, 9 месяцев. Внутренняя отчётность составляется за месяц. В состав промежуточной бухгалтерской отчётности включаются «Бухгалтерский баланс» и «Отчёт о финансовых результатах», которые составляются нарастающим итогом с начала года.

Отчётным периодом является год: с 1 января по 31 декабря. Для вновь образованных организаций отчётным периодом является период с момента регистрации по 31 декабря года, в котором была регистрация. Если организация зарегистрирована после 1 октября, то отчётным периодом является период с момента регистрации по 31 декабря следующего года.

Годовая бухгалтерская отчётность включает следующие формы:

- «Бухгалтерский баланс»;

- «Отчёт о финансовых результатах»;
- «Отчёт об изменении капитала»;
- «Отчёт о движении денежных средств»;
- «Отчёт о целевом использовании средств»;
- «Аудиторское заключение», если бухгалтерская отчётность организации, в соответствии с законодательством, подлежит обязательному аудиту;
- «Пояснительная записка».

Малые предприятия представляют следующую годовую отчётность «Бухгалтерского баланса» и «Отчёта о финансовых результатах», за исключением случаев, когда малое предприятие подлежит обязательному аудиту (в этом случае отчётность в полном объёме). Критерии отнесения организаций к субъектам малого предпринимательства установлены Федеральным законом от 24.07.2007 г. №209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в РФ». Министерством финансов РФ утверждены формы бухгалтерской отчётности. Сроки представления отчётности: промежуточной – в течение 30 дней после окончания отчётного периода, годовой – в течение 90 дней после окончания отчётного года. Отчётность должна быть утверждена. Направляется собственникам, органам статистики, налоговым органам и другим лицам в установленном законодательством порядке. Публичные акционерные общества, банки, страховые компании должны официально опубликовать свою отчётность.

1.3.2.14 Основные требования к ведению бухгалтерского учёта в Российской Федерации

Основные требования к ведению бухгалтерского учёта определены п.п. 9-11 ПБУ [7]:

1. Бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций ведётся в валюте РФ – в рублях.
2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

3. Бухгалтерский учёт ведётся организацией непрерывно с момента её регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ.
4. Организация ведёт бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций путём двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учёта, включённых в рабочий план счетов бухгалтерского учёта.
5. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учёта без каких-либо пропусков или изъятий.
6. В бухгалтерском учёте организаций текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

1.3.2.15 Формы бухгалтерского учета

Формы бухгалтерского учета определяются следующими признаками: количество, структура и внешний вид учетных регистров, последовательность связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способом записи в них, т. е. Использование тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

Организация, если другое не установлено действующим законодательством, самостоятельно выбирает наиболее подходящую для себя систему учета. Выбор системы определяется либо уже сложившейся практикой учета, либо возможностями и профессиональной подготовкой бухгалтера.

Существуют уже апробированные системы учета, которые рекомендуются компетентными правительственными органами в некоторых случаях даже для обязательного применения. К ним относятся:

1. Простая система учета (без двойной записи хозяйственных операций);
2. Мемориально-ордерная система учета;
3. Журнально-ордерная система учета с ее модификациями (простая, упрощенная, полная или типовая).

С широким внедрением электронно-вычислительной техники четкая классификация систем учета стала практически невозможной, т. е. Все программы бухгалтерского учета позволяют на практике сформировать любую комбинацию из общепринятых систем учета.

Система бухгалтерского учета должна соответствовать виду хозяйственной деятельности, быть полностью достоверной, исключать возможность пропуска информации о хозяйственной деятельности, позволять осуществлять любую выборку о состоянии, движении или источниках средств организации, обеспечивать простоту в регистрации хозяйственных операций и составлении бухгалтерской отчетности, иметь защиту от утечки коммерческой информации, иметь приемлемую себестоимость.

Мемориально-ордерная форма учета

Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета (рисунок 3.1) представляет собой набор мемориальных ордеров, в каждом из которых группируются проводки по однородным хозяйственным операциям по итогам одного месяца работы организации. Состав и количество мемориальных ордеров в системе бухгалтерского учета зависят от содержания, количества, степени повторяемости хозяйственных операций. Каждый мемориальный ордер должен иметь свои реквизиты. В зависимости от величины организации и его бухгалтерской службы ордера составляются бухгалтером или главным бухгалтером, а затем проверяются и подписываются главным бухгалтером. Перечень мемориальных ордеров утверждается директором организации на финансовый год.



Рисунок 1.3.1 – Схема мемориально-ордерной формы учета (сплошной линией показывают последовательность выполнения учётных записей, пунктирные — сверку итогов).

При мемориально-ордерной форме учета синтетический учет ведется в книгах или многографных ведомостях. Для аналитического учета используются книги, ведомости, карточки.

Мемориальный ордер составляется на каждую хозяйственную операцию. Если группа хозяйственных операций объединена в сводном документе, то мемориальный ордер составляется на группу операций. В мемориальном ордере необходимо указать бухгалтерскую проводку, дату ее составления и сумму. Мемориальный ордер может составляться в виде отдельного документа. В некоторых случаях на бланках предусматривается место для мемориального ордера или на документах делается соответствующий отпечаток штампом. Большинство операций в течение месяца группируется во вспомогательных накопительных ведомостях. Затем по этим ведомостям раз в месяц составляются

мемориальные ордера. Составленные мемориальные ордера записываются в хронологическом порядке в регистрационный журнал. Каждому мемориальному ордеру присваивается определенный порядковый номер. После отражения в регистрационном журнале данные мемориальных ордеров записываются в главную книгу или в заменяющую ее многографную ведомость. В главной книге на левой стороне счета отражаются данные о хозяйственных операциях по дебету, а на правой стороне счета — по кредиту.

Счета имеют многографную форму, в которой по дебету и кредиту счета указываются корреспондирующие счета. Такая система отражения хозяйственных операций в главной книге обеспечивает простоту и наглядность записей. Итоги по дебету и кредиту счетов главной книги записываются в оборотную ведомость, которая построена с использованием синтетических счетов.

На основании записей в аналитических счетах составляют оборотные ведомости аналитического учета, которые сверяют с оборотной ведомостью по синтетическим счетам. Оборот по дебету и кредиту синтетических счетов сверяется с оборотом в журнале регистрации мемориальных ордеров.

При мемориально-ордерной форме бухгалтерского учета бухгалтерский баланс организации составляется на основании оборотной ведомости по синтетическим счетам.

Журнально-ордерная форма учета

В основе журнально-ордерной формы бухгалтерского учета (рисунок 3.2) лежат принципы накапливания и систематизации данных первичных документов в учетных регистрах, которые позволяют обеспечить синтетический и аналитический учет средств, источников хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

Хронологическая и систематическая записи хозяйственных операций осуществляются одновременно. Журнал хронологической регистрации хозяйственных оборотов не ведется.

Записи в накопительные регистры производятся в разрезе показателей, необходимых для управления финансово-

хозяйственной и коммерческой деятельностью организации, а также для составления месячной, квартальной и годовой отчетности.

При ведении аналитического и синтетического учета используются два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. Для обеспечения рациональности учета могут применяться специальные разработочные таблицы.



Рисунок 1.3.2 – Схема журнально-ордерной формы учета

При автоматизированной форме учета обеспечивается органическая взаимосвязь бухгалтерского, оперативного и статистического учета.

Совершенствованию организации бухгалтерского учета в значительной степени способствуют создаваемые в организациях автоматизированные рабочие места бухгалтеров.

1.3.3. Учёт основных средств

1.3.3.1. Понятие основных средств. Критерии для принятия активов к бухгалтерскому учету в качестве основных средств их классификация

Основные средства (ОС) представляют собой материально-вещественные ценности, используемые в производственном процессе и с течением времени переносящие свою стоимость на продукцию, производимую с их помощью, путем начисления

амортизации. Эти средства создают материально-техническую основу и условия производственно-хозяйственной деятельности организации.

При принятии к бухгалтерскому учёту активов в качестве ос необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- 1) объекты должны быть предназначены для использования в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд либо для предоставления во временное пользование (владение) за плату;
- 2) их использование должно осуществляться в течение длительного времени, т.е. Срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Сроком полезного использования признается период, в течение которого объект ос служит для выполнения целей деятельности организаций;
- 3) организацией в будущем не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- 4) способность активов приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем. (под экономической выгодой обычно понимается приток денежных средств, включая повышение доходов или экономию затрат).

Активы, в отношении которых выполняются названные условия, и стоимостью в пределах лимита, установленного в учётной политике организации, но не более 40 тыс. российских рублей за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учёте в составе материально-производственных запасов. При этом в учётной политике должен быть установлен порядок учёта (стоимостного и количественного) таких объектов, обеспечивающий их сохранность.

Единицей бухгалтерского учёта является инвентарный объект. Инвентарным объектом признаётся объект со всеми приспособлениями и принадлежностями или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения самостоятельных функций, или же обособленный комплекс конструктивно сочленённых предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определённой работы.

В случае наличия у объекта ос нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно различаются, то каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект. Разъяснения о том, что признаётся существенным различием сроков полезного использования отсутствует. Каждому объекту ос присваивается инвентарный номер. Если ос выбывает, то в течение 5 лет не рекомендуется присваивать его инвентарный номер другим объектам.

С 1 января 2017 года действует новый общероссийский классификатор основных фондов (ОКОФ). А это, в свою очередь, влияет на классификацию основных средств (ОС), включаемых в амортизационные группы для расчета налога на прибыль[11]. Связано это с тем, что в классификации основных средств используются действующие коды ОКОФ. Каждому ОС, включенному в одну из 10 амортизационных групп, присвоен код ОКОФ. Изменения предусмотрены постановлением правительства РФ [13].

В бухгалтерском учете с 01 января 2017 года для группировки ос не используется классификация ос [11], поэтому в отношении основных средств в учетную политику организации рекомендуется ввести одну из следующих формулировок.

Срок полезного использования объектов основных средств определяется самостоятельно исходя из:

- Ожидаемого срока использования объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- Ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- Нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта.

На основании указанных критериев срок полезного использования устанавливается приказом генерального директора организации в соответствии с п.20 ПБУ [6].

В бухгалтерском учете основные средства классифицируются по разным признакам:

- в зависимости от назначения основных средств, они составляют следующие группы:

- 1) здания,
- 2) сооружения,
- 3) рабочие и силовые машины,
- 4) передаточные устройства,
- 5) оборудование,
- 6) вычислительная техника,
- 7) транспортные средства,
- 8) инструмент,
- 9) производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности,
- 10) многолетние насаждения и прочие соответствующие объекты.

Кроме того, к основным средствам относятся земельные участки, объекты природопользования (вода, недра, другие природные ресурсы), капитальные вложения на коренное улучшение земель (мелиоративные работы, осушение и т.п.) И капитальные вложения в арендованные объекты ОС, если эти капитальные вложения, в соответствии с условиями договора аренды, являются собственностью арендатора.

- по степени использования ОС средства подразделяются на объекты, находящиеся:

- 1) В эксплуатации;
- 2) В запасе (резерве);
- 3) В ремонте;
- 4) В стадии дооборудования, достройки, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации;
- 5) На консервации.

- в зависимости от имеющихся у организации прав на ОС различают объекты:

- 1) Принадлежащие на праве собственности;
- 2) Находящиеся у организации в хозяйственном ведении или оперативном управлении;
- 3) Полученные в аренду, в безвозмездное пользование, или в доверительное управление.

- В зависимости от целевого использования объектов ОС являются:

- 1) производственного назначения;

2) непроизводственного назначения.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение или пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности в составе доходных вложений в материальные ценности с использованием активного счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» [9].

1.3.3.2 Особенности формирования стоимости объектов основных средств

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учёту **по первоначальной стоимости**. Первоначальная стоимость – это фиксированная величина. Оценка первоначальной стоимости зависит от способа поступления объекта в организацию. Первоначальная стоимость основных средств определяется в соответствии с разделом II методических указаний по учету основных средств [7].

✓ Первоначальной стоимостью ос, приобретённых за плату (как новых, так и бывших в эксплуатации), признаётся сумма фактических затрат на приобретение, сооружение и изготовление объекта за исключением НДС и других возмещаемых налогов (кроме случаев, установленных законодательством):

- Сумма по договору поставщику;
- Суммы по договору строительного подряда;
- Информационные, консультационные услуги;
- Вознаграждения посредникам;
- Иные затраты.

Необходимо учитывать несколько проблемных вопросов, связанных с формированием первоначальной стоимости объектов основных средств:

1) НДС включается в первоначальную стоимость объекта, если он предназначен для использования в операциях, не облагаемых НДС – организация получила налоговое освобождение по НДС в соответствии со статьёй 145 НК РФ [2], организация имеет льготы по НДС в соответствии со статьёй 149 НК РФ [2], местом

реализации продукции не является территория РФ в соответствии со ст. ст. 147, 148 НК РФ [2], организация работает по специальному налоговому режиму (усн, енвд). Если объект используется в операциях, облагаемых и не облагаемых НДС, то сумма НДС, подлежащая включению в первоначальную стоимость объекта, определяется пропорционально доле выручки от реализации, облагаемой НДС продукции, в общем объёме выручки, полученной за налоговый период;

2) если стоимость объекта по договору определена в иностранной валюте, то она пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов. Если стоимость объекта по договору определена в условных единицах, то оно пересчитываются в рубли по согласованному сторонами договора курсу на дату признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов [8];

3) к иным затратам по приобретению основных средств относятся проценты по кредитам и займам, если объект относится к инвестиционным активам.

Под инвестиционным активом понимается объект имущества, подготовка которого к предполагаемому использованию требует длительного времени и существенных расходов на приобретение, сооружение и (или) изготовление. К инвестиционным активам относятся объекты незавершённого производства и незавершённого строительства, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учёту заёмщиком и (или) заказчиком (инвестором, покупателем) в качестве основных средств (включая земельные участки), нематериальных активов или иных внеоборотных активов.

Если объекты изготовлены самой организацией, то в первоначальную стоимость включаются фактические затраты, связанные с производством этих ос.

✓ Первоначальной стоимостью ОС, внесённых в качестве вклада в УК, признаётся их денежная оценка, согласованная учредителями, за исключением случаев, установленных законодательством. В соответствии с п.2 ст.15 Федерального закона [4] установлено, что если доля учредителя больше 20000 рублей, то вклад должен оцениваться независимым оценщиком.

✓ Если объект получен безвозмездно, то он принимается к бухгалтерскому учёту по рыночной цене. Под текущей рыночной стоимостью понимается сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи указанного актива на дату принятия к бухгалтерскому учёту. При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций, а также в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения (например, оценщиков) о стоимости отдельных объектов основных средств.

✓ Объекты, полученные по сделкам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, принимаются к бухгалтерскому учёту по стоимости имущества, переданного в обмен. Стоимость имущества, переданного в обмен, определяется исходя из цен, по которым обычно оно реализуется, а при их отсутствии - исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные основные средства.

В первоначальную стоимость объекта включаются расходы по транспортировке и доведению объекта до состояния, пригодного к эксплуатации.

Для обобщения информации о затратах организации в любые объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учёту в качестве ос предварительно должны отражаться на, предназначенном для этого активном счёте 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому открываются субсчета:

- 08-3 «Строительство объектов ОС», на котором учитываются затраты по возведению зданий, монтажу оборудования, стоимость оборудования, переданного в монтаж, и другие расходы, предусмотренные сметами;

- 08-4 «Приобретение объектов ОС», на котором учитываются затраты по приобретению оборудования, машин, инструментов и других объектов ос, не требующих монтажа.

После того как все работы завершены и объект ос готов к использованию при производстве товаров, работ, услуг документально оформляется ввод объекта в эксплуатацию и объект

ос принимается к бухгалтерскому учёту, т.е. Переводится на счёт 01 «Основные средства», в бухгалтерском учёте эта операция отражается проводкой: Д01 К08-3, 08-4.

Активный счёт 01 «Основные средства» [9] предназначен для обобщения информации о наличии и движении ос организации, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, в аренде, доверительном управлении.

Приказом Минфина РФ [14] из нормативных актов по бухгалтерскому учёту исключена норма, устанавливающая зависимость принятия объектов недвижимости на учёт в качестве основных средств от наличия документов, подтверждающих регистрацию права собственности. Покупатель, получающий объект недвижимости на основании акта приёма – передачи, должен принять его к бухгалтерскому учёту в составе основных средств независимо от регистрации права собственности. Отражаются такие объекты в бухгалтерском учёте на отдельном субсчёте к счёту 01 «Основные средства». Продавец при этом исключает объект недвижимости из состава основных средств, так как с момента оформления акта приёма – передачи объект не соответствует критериям, установленным для признания активов в качестве основных средств – объект не предназначен более для использования при производстве товаров (работ, услуг), для управленческих нужд или для предоставления за плату во временное пользование. В бухгалтерском учёте продавец признаёт доходы и расходы на дату регистрации права собственности покупателем.

ОС могут учитываться на активном счёте 03 «Доходные вложения в материальные ценности», если они приобретены исключительно для предоставления за плату во временное владение или пользование.

Активный счёт 07 «Оборудование к установке» предназначен для обобщения информации о наличии и движении технологического, энергетического и производственного оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки в строящихся или реконструируемых объектах. На счёте 07 не учитывается оборудование, не требующее монтажа: транспортные средства, свободно стоящие станки и т.п.[9].

Первоначальная стоимость объекта изменяется в случае модернизации, реконструкции, технического перевооружения, достройки, дооборудования, частичной ликвидации объекта, а также в случае его переоценки.

С целью определения реальной стоимости объекта организация может проводить переоценку стоимости ОС. Производится переоценка по решению руководителя (добровольная) не чаще одного раза в год на 31 декабря текущего года. Переоцениваются первоначальная стоимость объекта и сумма амортизации. В результате переоценки ос в соответствии с рыночными ценами формируется **восстановительная стоимость** объекта – сумма, которая должна быть уплачена в случае замены объекта. Если принимается решение о переоценке, то в последующие годы объекты должны обязательно переоцениваться. При проведении переоценки используется метод прямого счёта, т.е. По каждому объекту должна быть подтверждена рыночная цена на момент переоценки. Проведение переоценки, безусловно, повышает достоверность данных об активах организации. Но проведение её связано с дополнительными расходами организации, право выбора остается за организацией, и оно обязательно должно быть отражено в учетной политике организации.

Сумма дооценки объекта ос в результате переоценки отражается: Д01 К83. Сумма дооценки объекта ос, равная сумме уценки его, проведённой в предыдущие отчётные периоды, отражается: Д01 К 91.

Сумма уценки объекта ос в результате переоценки отражается: Д91 К01. Сумма уценки объекта ос относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счёт дооценки этого объекта, проведённой в предыдущие отчётные периоды, и отражается в бухгалтерском учёте: Д83 К01. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведённой в предыдущие отчётные периоды, отражается: Д91 К01.

При выбытии объекта ос сумма его дооценки списывается: Д83 К84.

Остаточной стоимостью основного средства признается разница между его первоначальной стоимостью и суммой амортизационных начислений за определенный период.

1.3.3.3 Способы начисления амортизации основных средств

Первоначальная стоимость ос погашается посредством начисления амортизации в течение всего срока их эксплуатации, одним из следующих способов, определяемых ПБУ 6/01 [6]:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Объектами для начисления амортизации являются объекты ос, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления. Не подлежат амортизации объекты ос, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются, а именно земельные участки, объекты природопользования, объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям и другие.

По объектам ос некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним начисляется износ в конце отчетного года исходя из установленного организацией срока их полезного использования, который учитывается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств» [9].

По объектам жилищного фонда, которые используются организацией для извлечения дохода и учитываются на активном счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности», амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов ос производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

Для погашения стоимости объектов основных средств определяется годовая сумма амортизационных отчислений:

1) При линейном способе – исходя из первоначальной стоимости или восстановительной стоимости объекта ос и нормы

амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования (СПИ) этого объекта. Определение спи производится исходя из:

- ожидаемого срока использования;
- режима эксплуатации;
- нормативно-правовых ограничений и т.п.

Организация самостоятельно устанавливает срок полезного использования с учётом рекомендаций изготовителя и экспертов. Если приобретается объект ос, который находился в эксплуатации, то СПИ устанавливается с учётом срока эксплуатации у предыдущего собственника.

Рассмотрим на примерах применение способов начисления амортизации.

Пример 1.

Организация приобрела ОС, первоначальная стоимость которого составляет 360000 руб., спи - 5 лет. Амортизация данного объекта будет осуществляться линейным способом. Годовая норма для начисления амортизации – 20% (100%: 5лет)

сумма амортизации за год составит 72000 руб. (360000 руб. X 20%).

Начисление амортизации производится ежемесячно в размере 1\12 от годовой суммы. Сумма амортизации за месяц составит 6000 руб. (72000руб.:12мес.). В бухгалтерском учете операция по начислению амортизации ежемесячно будет отражена следующей проводкой: Д20 К05 – 6000руб.;

2) при использовании способа уменьшаемого остатка организации имеют право применять повышающие коэффициент, но не более 3.

Пример 2.

В соответствии с учётной политикой организации амортизация ос начисляется способом уменьшаемого остатка с повышающим коэффициентом, равным 2. Первоначальная стоимость объекта составляет 360000 рублей; СПИ – 5 лет.

- 1-й год. Годовая норма – 40% (20% * 2)

Сумма амортизации за 1-й год: 144000 руб. (360000руб. * 40%).

Сумма амортизации за месяц: 12000руб. (144000руб.: 12мес.).

- 2-й год. Определяем остаточную стоимость на 1 января (при условии, что амортизация начислялась за все месяцы): 216000 руб. (360000руб.–144000руб).

Сумма амортизации за 2-ой год составит: 86400 руб. (216000руб.*40%).

Сумма амортизации за месяц 7200 руб. (86400руб.: 12мес.) И т.д.

Ежемесячно сумма амортизации будет отражаться проводкой: Д20 К05.

ПРИМЕР 3.

В учетной политике организации определен способ начисления амортизации по сумме чисел лет срока полезного использования объекта. Первоначальная стоимость объекта ос составляет 360000 руб.; СПИ – 5 лет.

Норматив для начисления амортизации будет определяться по формуле, где в числителе указывается количество лет, оставшихся до окончания срока полезного использования, в знаменателе сумма чисел лет срока полезного использования.

- За 1-й год:

$$\frac{5}{1 + 2 + 3 + 4 + 5} * 100\% = 33,3\%$$

Сумма амортизации за год: 120000 руб. (360000руб.*33,3%).

Сумма амортизации за месяц: 10000 руб. (120000руб.: 12мес.).

- Определяем норматив для начисления амортизации ОС за 2-й год

$$\frac{4}{1 + 2 + 3 + 4 + 5} * 100\% = 26,6\%$$

Сумма амортизации за год: 96000 руб. (360000 руб.*26,6 %).

Сумма амортизации за месяц 2-ого года составит: 8000 руб. (96000руб.: 12 мес.). По аналогии рассчитывается амортизация ос и за последующие периоды.

Пример 4

При использовании способа начисления амортизации ос путем списания годовая сумма амортизации определяется исходя из натурального показателя объёма продукции в отчётном периоде и

соотношения первоначальной стоимости объекта и предполагаемого объёма выпущенной продукции.

Допустим, что первоначальная стоимость объекта ос составляет 360000 руб. Предполагается, что с использованием объекта ОС, будет выпущено 10000 единиц изделий. За отчётный месяц было выпущено 150 изделий.

Сумма амортизации за отчетный месяц будет рассчитана следующим образом: $360000 \text{ руб.} \times (150 \text{ ед.} : 10000 \text{ ед.}) = 5400 \text{ руб.}$ И так далее. Данный способ начисления амортизации объекта ОС не связан со сроком полезного использования, он зависит от объёма выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) за расчетный период.

Организация самостоятельно выбирает способ начисления амортизации по конкретным объектам ОС, отражая его в учётной политике. Выбирая для начисления амортизации один из способов, следует иметь в виду, что начисленная сумма амортизации влияет на себестоимость продукции (выполненных работ, оказанных услуг). В организациях с сезонным характером производства годовая сумма амортизационных отчислений по ос начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Ежемесячная норма амортизационных отчислений во всех случаях будет составлять $1/12$ часть годовой нормы амортизационных отчислений.

Начисление амортизации объекта ос начинается с 1 числа месяца, следующего за месяцем, в котором объект был принят к учёту и прекращается с 1 числа месяца, в котором объект был полностью самортизирован либо выбыл по какой-либо причине.

Начисление амортизации производится независимо от результатов деятельности организации и отражается в бухгалтерском учёте в том периоде, к которому относится.

Начисление амортизации приостанавливается в следующих случаях:

- перевода объекта ос по решению руководителя организации на консервацию на срок более трёх месяцев;
- в период восстановления объекта, продолжительность которого более 12 месяцев.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов, предназначен пассивный счёт 02 «Амортизация основных средств». Сальдо по кредиту счёта отражает сумму накопленной амортизации на начало (конец) отчётного периода. Начисление амортизации отражается по кредиту счёта 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции с дебетом разных счетов в зависимости от целевого использования объекта ОС. Если объект используется в управленческой деятельности, то начисление амортизации отражается проводкой

Д 26 «Общехозяйственные расходы» К02 «Амортизация основных средств».

Если объект используется при производстве продукции, то начисление амортизации отражается проводкой Д20 «Основное производство» К02 «Амортизация основных средств».

При выбытии объектов ос сумма начисленной по ним амортизации списывается проводкой: Д02 «Амортизация основных средств» К01 «Основные средства». Аналогичная запись производится при списании суммы начисленной амортизации по недостающим или полностью с амортизированным ОС.

Аналитический учёт по счёту 02 «Амортизация основных средств» ведётся по отдельным инвентарным объектам ОС. При этом построение аналитического учёта должно обеспечивать возможность получения данных об амортизации ос, необходимых организации для управления и составления бухгалтерской отчётности.

1.3.3.4 Особенности отражения операций по ремонту, реконструкции и модернизации основных средств в бухгалтерском учете

Восстановление объекта ос может осуществляться посредством ремонта, реконструкции или модернизации. Необходимо разделять ремонт, модернизацию и реконструкцию. Проблема состоит в том, что расходы на ремонт относятся к текущим затратам и списываются на себестоимость продукции, а расходы на модернизацию и реконструкцию относятся к расходам капитального характера и увеличивают первоначальную стоимость объекта ос. Ошибочное решение, принятое при отнесении расходов

к той или иной группе, приводит к искажению бухгалтерской отчетности, имеет налоговые последствия как по налогу на имущество, так и по налогу на прибыль.

В соответствии с ПБУ 6/01 [6] изменение первоначальной стоимости объектов, в которой они были приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов ОС.

В случае улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств, после проведенной реконструкции или модернизации, организация может пересмотреть срок полезного использования ос. Если организацией был установлен максимальный срок полезного использования по объекту ОС, то увеличивать срок после произведенной реконструкции или модернизации не нужно.

Если в результате реконструкции или модернизации объекта срок полезного использования не увеличился, то при расчете амортизации необходимо учитывать оставшийся срок полезного использования.

К работам по достройке, дооборудованию и модернизации относятся работы, вызванные изменением технологического или служебного назначения объектов амортизируемых основных средств, повышенными нагрузками, другими новыми качествами.

К реконструкции относится переустройство объектов основных средств, связанное с совершенствованием производства, осуществляемого по проекту реконструкции основных средств, целью которой является увеличение производственных мощностей, улучшение качества и изменение номенклатуры продукции.

Техническое перевооружение включает в себя комплекс мероприятий по повышению технико-экономических показателей основных средств или их отдельных частей на основе внедрения передовой техники и технологии, механизации и автоматизации производства, модернизации и замены морально устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

В зависимости от объема и характера ремонтных работ различают три вида ремонтов: текущий, средний, капитальный.

Текущий ремонт, как правило, является профилактическим, проводят его систематически, например, один раз в квартал. Проводимые работы связаны со сменой отдельных деталей и узлов без разборки всего ос, регулировкой его отдельных частей и механизмов, их чисткой, смазкой, что обеспечивает постоянную готовность ос к эксплуатации.

Средний ремонт по сложности ближе к капитальному ремонту, поскольку при проведении среднего ремонта возникает необходимость полного восстановления или замены отдельных частей ос путем частичной его разборки. Средний ремонт проводится реже, чем текущий ремонт – один раз в год.

Капитальный ремонт – самый сложный из всех видов ремонта ос. При капитальном ремонте осуществляется полная разборка ос, производится замена изношенных частей и механизмов новыми. При капитальном ремонте зданий производится замена его конструкций и деталей, за исключением полной замены основных конструкций, срок службы которых в таких объектах является наибольшим. Капитальный ремонт как правило выполняется подрядными организациями.

В бухгалтерском учете *затраты на ремонт* могут быть списаны следующими способами:

- ✓ по мере возникновения расходов на себестоимость продукции (работ, услуг);
- ✓ по мере возникновения в счет расходов будущих периодов с последующим равномерным списанием на себестоимость в течение срока, определенного организацией;
- ✓ списанием за счет резерва на ремонт ОС, образованного путем равномерных ежемесячных отчислений.

Выбор одного из способов должен быть отражен в учетной политике организации.

Письмо Минфина РФ от 23.11.2006 г. №03-03-04\1\794 «О расходах по капитальному ремонту и реконструкции ос» содержит перечень документов, в которых раскрывается значение терминов капитальный ремонт и реконструкция.

Пунктом 68 методических указаний по учёту ОС [7] установлено, что организация должна делать отметку в инвентарной карточке при проведении ремонта объекта.

Расходы на ремонт включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) в том отчетном периоде, когда были произведены. Например, если работы выполнялись подрядной организацией на основании акта должна быть сделана проводка: Д 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» К60 «Расчёты с поставщиками и подрядчиками» 360000 руб.

С 2011 года создание резерва на проведение ремонта в бухгалтерском учёте нормативными актами не предусмотрено. Этот вопрос решается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике организации.

Затраты на модернизацию, реконструкцию учитываются на счёте 08 «вложения во внеоборотные активы» [9]. После окончания реконструкции или модернизации они списываются на увеличение первоначальной стоимости объекта.

Пример

На балансе организации отражается объект основных средств первоначальная стоимость которого составляет 100000 руб., СПИ – 4 года.

По истечении 2 лет организация провела реконструкцию объекта ОС. Остаточная стоимость объекта ОС, подлежащего реконструкции на начало работ составляла 50000 руб. Затраты на реконструкцию составили 40000 руб.

Первоначальная стоимость объекта ос после реконструкции изменится и будет составлять 140000 руб. (100000руб. + 40000руб.). Остаточная стоимость объекта после реконструкции – 90000 руб. (50000руб. + 40000руб.).

Увеличиваем СПИ и устанавливаем его в размере 5 лет.

Оставшийся СПИ – 3 года (36 мес.).

Сумма амортизации, рассчитанная линейным способом, составит за месяц – 2500 руб. (90000руб.: 36 мес.).

1.3.3.5 Учет реализации и прочего выбытия объектов основных средств

Выбытие ос может происходить по следующим причинам:

- 1) продажа объекта, в том числе по договору мены;
- 2) списание объекта по причине физического, морального износа;

- 3) списание объекта, который не эксплуатировался в течение длительного периода времени;
- 4) передача по договору дарения;
- 5) передача в качестве вклада в уставный капитал;
- 6) передача в качестве вклада по договору простого товарищества;
- 7) списание недостачи, хищения.

В случае выбытия объекта списывается сумма накопленной амортизации с дебета счёта «Амортизация ОС» в кредит счёта «Основные средства» и на счёте 01 «Основные средства» формируется остаточная стоимость объекта. Если процесс выбытия носит длительный характер, то к счёту 01 может быть открыт субсчёт «Выбытие ОС».

Выбытие ОС в первых четырёх случаях отражается через счёт 91 «прочие доходы и расходы». По кредиту счёта 91 отражаются доходы от выбытия объекта, по дебету счёта 91 – расходы, связанные с выбытием объекта – остаточная стоимость объекта, расходы на демонтаж, транспортные расходы и пр.

Операция по передаче объекта в качестве вклада в уставный капитал отражается по дебету счёта 58 «Финансовые вложения» в корреспонденции с кредитом счёта 01 «Основные средства».

Операции по передаче объекта в качестве вклада по договору простого товарищества отражаются по дебету счёта 79 «Внутрихозяйственные расчёты» в корреспонденции с кредитом счёта 01 «Основные средства».

Если выявлена недостача, хищение объектов, то их списание отражается проводкой по дебету счёта 94 «Недостачи и порчи» и кредиту счёта 01 «Основные средства».

1.3.3.6 Документальное оформление операций по учету основных средств

Операции по поступлению объектов должны отражаться на основании первичных документов. Организации могут использовать самостоятельно разработанные и утвержденные формы первичных учетных документов или могут применять унифицированные формы по учёту основных средств [12]. Если объект ос приобретён у изготовителя или приобретён объект, бывший в употреблении, то оформляется акт приёмки – передачи

объекта (ОС-1), который подписывает передающая и принимающая сторона. В том случае, если объект приобретён в организации торговли, то оформляется товарно-транспортная накладная или накладная по форме Торг-12. Акт приёмки-передачи оформляет и подписывает организация, которая приобрела объект. Учёт основных средств ведётся бухгалтерской службой с использованием инвентарных карточек ОС-б, ОС-ба (групповой учёт). Организации, имеющие небольшое количество объектов, могут осуществлять по объектный учёт в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об объектах основных средств по видам и местам нахождения. Рекомендуется заводить инвентарную карточку и на объект, полученный в аренду. Данные инвентарных карточек ежемесячно сверяются с данными синтетического учёта.

1.3.3.7 Порядок проведения инвентаризации

Организации обязаны в случаях, установленных законодательством, проводить инвентаризацию основных средств. В соответствии с методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [10] организация создает свой регламент проведения инвентаризации ос.

На основании приказа руководителя устанавливается срок ее проведения, определяется состав инвентаризационной комиссии, назначается ее председатель. Основная цель проведения инвентаризации ос состоит в проверке их фактического наличия по местам нахождения или эксплуатации.

До начала инвентаризации необходимо:

- Проверить наличие инвентарных карточек, инвентарных книг;
- Наличие паспортов и другой технической документации;
- Наличие документов на ОС, переданные в аренду или принятые в аренду или на ответственное хранение;
- При инвентаризации зданий – наличие документов, подтверждающих право собственности.

При наличии неточностей должны быть внесены изменения и уточнения. Так, если в инвентарной карточке не отражены работы капитального характера, то их необходимо отразить. В результате

реконструкции и модернизации объекта могло измениться его назначение.

По арендованным объектам и объектам, находящимся на ответственном хранении, должна быть отдельная опись.

Выявленные в результате инвентаризации объекты должны быть приняты к бухгалтерскому учёту по рыночной цене, износ оценивается исходя из технического состояния объекта.

Выявленные недостатки, порчи списываются в установленном законодательством порядке.

Для определения целесообразности дальнейшего использования объекта, эффективности его восстановления создаётся комиссия, в которую входят соответствующие должностные лица, в том числе главный бухгалтер, и лица, на которых возложена ответственность за сохранность объекта. В составе комиссий могут быть представители инспекций: пожарной, ГИБДД.

В компетенцию комиссии входит:

- Установление причин списания (физический, моральный износ, длительное неиспользование, стихийное бедствие)
- Выявление виновных, предложения о привлечение этих лиц к ответственности
- Возможность использования отдельных узлов, деталей; контроль за изъятием драгоценных металлов.

На основании решения о списании оформляется акт на списание, который утверждается руководителем организации. Детали, узлы, которые могут быть пригодны к эксплуатации, должны быть приняты к бухгалтерскому учёту по рыночной цене. В инвентарной карточке делается отметка о выбытии объекта на основании акта. При передаче объекта другим организациям составляется акт приёмки-передачи. Перемещение ос внутри организации выбытием не считается. Возврат арендуемого имущества производится по акту, на основании которого объект списывается с забалансового счёта.

По завершению инвентаризации члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица подписывают инвентаризационную опись формы № инв-1. Итоги работы инвентаризационной комиссии оформляются протоколом, в котором отражаются результаты инвентаризации, в том числе

результаты проверки состояния складского хозяйства и обеспечения сохранности основных средств. В нем на основании составленных сличительных ведомостей ревизионная комиссия отражает выводы по результатам инвентаризации и предложения по устранению выявленных недостатков, списанию недостатков, оприходованию излишков и т.д.

1.3.4. Учет нематериальных активов

1.3.4.1 Критерии для принятия активов к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов (НМА)

В соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) для принятия к бухгалтерскому учёту объекта в качестве НМА необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем (предназначен для использования при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации). Под экономическими выгодами обычно понимается приток денежных средств, включая повышение доходов или экономию затрат;

- организация имеет право на получение экономических выгод (организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации – патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п., а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам);

- имеется возможность идентифицировать (выделить) объект от других активов;

- предназначен для использования в течение длительного периода, т.е. Срока полезного использования, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

- не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

К нематериальным активам, при выполнении рассмотренных выше условий, не зависимо от их стоимости, относятся произведения науки, литературы, искусства; программы для электронно-вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания, а также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы), интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

Единицей бухгалтерского учёта является инвентарный объект. Это совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определённых самостоятельных функций.

Средство индивидуализации – это обозначение, служащее для различия товаров, услуг, предприятий, организаций и других объектов в сфере хозяйственного оборота. Средства индивидуализации могут являться предметом сделки, в частности, права на использование некоторых средств индивидуализации могут передаваться по лицензионному договору. В соответствии с законом средства индивидуализации приравнены к результатам интеллектуальной деятельности, на которые установлено исключительное право интеллектуальной собственности.

В качестве инвентарного объекта НМА также может признаваться сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное

аудиовизуальной произведение, театральное-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

1.3.4.2. Особенности оценки НМА

К бухгалтерскому учёту НМА принимается по фактической (первоначальной) стоимости, которая определяется на дату принятия актива к учёту и зависит от способа поступления актива в организацию .

Если НМА приобретается за плату, создаётся организацией, то фактической (первоначальной) стоимостью его признаётся сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной или иной форме, или величине кредиторской задолженности, начисленной организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования НМА в запланированных целях.

расходами на приобретение НМА являются:

- средства, уплачиваемые в соответствии с договором (правообладателю) продавцу;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- не возмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины, уплачиваемые в связи с приобретением НМА;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации или иным лицам, через которых приобретён НМА;
- суммы, уплачиваемые за консультационные и информационные услуги и иные расходы, связанные с приобретением НМА, а также обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

при создании НМА, кроме перечисленных выше, к расходам относятся:

- суммы, уплачиваемые за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского заказа либо по договорам на выполнение НИР, ОКР или технологических работ;
- расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых при создании НМА или при выполнении НИР, ОКР или технологических работ по трудовому договору;
- отчисления на социальные нужды;

- расходы на содержание и эксплуатацию научно-исследовательского оборудования, установок и сооружений, других ОС и иного имущества, амортизация ОС и НМА, использованных непосредственно при создании НМА стоимость которого формируется, а также иные расходы, непосредственно связанные с созданием НМА.

не включаются в расходы на приобретение, создание НМА:

- возмещаемые налоги, кроме случаев, установленных законодательством;
- общехозяйственные расходы, кроме случаев, когда они связаны с приобретением или созданием актива;
- расходы на НИР, ОКР и технологические работы в предшествующие периоды, которые были признаны прочими доходами и расходами;
- расходы по полученным кредитам и займам, за исключением случаев, когда создаваемый актив относится к инвестиционным активам.

если НМА вносится в счет вклада в уставный капитал, то фактической (первоначальной) стоимостью признаётся его денежная оценка, согласованная учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ в случае, если стоимость имущества превышает 20000 руб., то оценку стоимости производит независимый оценщик .

фактическая (первоначальная) стоимость НМА, полученного организацией по договору дарения, определяется исходя из его текущей рыночной стоимости на дату принятия актива к бухгалтерскому учёту. Под текущей рыночной стоимостью НМА понимается сумма денежных средств, которая могла бы быть получена в результате продажи объекта на дату определения текущей рыночной стоимости (может быть определена на основе экспертной оценки).

фактическая (первоначальная) стоимость НМА, приобретённого по договору, предусматривающему исполнение обязательств не денежными средствами, определяется исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Последняя определяется исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость

аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче, стоимость НМА, полученного организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные НМА.

изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА, по которой он принят к бухгалтерскому учёту, допускается в случаях переоценки и обесценения НМА.

коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчётного года) переоценивать группы однородных НМА по текущей рыночной стоимости, определяемой исключительно по данным активного рынка указанных НМА. Следует учитывать, что в последующем данные активы должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчётности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости. Переоценка производится путём пересчёта остаточной стоимости. Сумма дооценки НМА зачисляется в добавочный капитал и при выбытии НМА сумма дооценки переносится с добавочного капитала на счёт учёта нераспределённой прибыли (непокрытого убытка).

сумма уценки НМА относится на счёт учёта прочих доходов и расходов.

если в результате переоценки в один отчётный период происходит дооценка, а в другой - уценка НМА, то результаты отражаются с учётом результатов, полученных в предыдущий период. Например, на счёт прочих доходов и расходов относится только превышение суммы уценки над суммой его дооценки, зачисленной в предыдущий отчётный период в добавочный капитал.

НМА могут проверяться на обесценение в порядке, определённым международными стандартами финансовой отчётности.

Все затраты на приобретение НМА отражаются на счёте 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому открывается субсчёт 08-5 «Приобретение нематериальных активов». Для обобщения информации о наличии и движении НМА предназначен активный счёт 04 «нематериальные активы». Сформированная первоначальная стоимость объекта НМА, принятого в

эксплуатацию и оформленного в установленном порядке, отражается в учете следующим образом: Д04 К08. Аналитический учёт ведётся по каждому объекту в инвентарной карточке учета нематериальных активов, которая применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности (форма № НМА-1, утвержденная постановлением Госкомстата России. Формы первичной документации, содержащие все необходимые реквизиты, установленные законом на движение НМА организация имеет право разработать самостоятельно и отразить их в качестве приложений в учетной политике.

1.3.4.3 Приобретение прав использования НМА

Полученные в пользование, НМА учитываются пользователем на забалансовом счете в оценке, установленной в договоре. Ввиду отсутствия в плане счетов отдельного забалансового счета для учета приобретенных прав использования НМА организации необходимо его создать и отразить его в рабочем плане счетов.

Платежи, за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, осуществляемые в виде периодических платежей, исчисляемые и уплачиваемые в соответствии с договором включаются пользователем в расходы отчетного периода:

Д 20(23,25,44 и т.п.) К76 –отражена сумма расходов, связанных с реализацией прав по данному договору (без учета НДС);

Д19 К76 – отражена сумма НДС, подлежащая вычету.

платежи за предоставленное право использования результатов интеллектуальной деятельности или средств индивидуализации, осуществленные в виде фиксированного разового платежа, отражаются в бухгалтерском учете пользователя как расходы будущих периодов и списываются в течение срока действия договора:

Д97 К76 – отражена стоимость приобретенных прав по договору;

Д19 К 76 – отражена сумма НДС, подлежащая вычету;

Д20(23,25,44 и т.п.) К97 – ежемесячно списывается в течение действия договора.

1.3.4.4. Способы начисления амортизации НМА

Стоимость НМА с определённым сроком полезного использования (спи) погашается посредством начисления амортизации в течение СПИ.

амортизация не начисляется:

- по НМА с неопределённым сроком полезного использования – нма, по которым невозможно надёжно определить спи;
- по НМА некоммерческих организаций.

Организация определяет спи при принятии НМА к бухгалтерскому учёту как выраженный в месяцах период, в течение которого организация предполагает использовать НМА с целью получения экономической выгоды (или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации). Для отдельных видов НМА срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объёма работ, ожидаемого к получению в результате использования объекта.

Определение срока полезного использования НМА производится исходя:

- из срока действия прав организации на интеллектуальную собственность или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- из ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды.

СПИ не может превышать срок деятельности организации.

СПИ ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Срок подлежит уточнению в случае его существенного изменения. В отношении НМА с неопределённым спи организация должна ежегодно рассматривать наличие факторов, свидетельствующих о невозможности определения спи. Если указанные факторы прекращают существовать, то организация определяет спи и способ начисления амортизации по данному НМА. Возникшие в первом и втором случаях корректировки отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности на начало отчётного периода как изменения оценочных значений.

Амортизация начисляется одним из следующих способов:

- линейный;
- способ уменьшаемого остатка;

-способ списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ).

Выбор способа определения амортизации НМА производится организацией исходя из расчёта ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от продажи данного актива. Когда расчёт не является надёжным, размер амортизации определяется линейным способом.

Пример.

Организация в марте текущего года приобрела исключительные права на нематериальный актив. Фактическая (первоначальная) стоимость объекта – 183000 рублей, СПИ – 60 месяцев. Учетной политикой организации установлено:

1. НМА амортизируется линейным способом.

При линейном способе сумма амортизации за месяц составит – 3050 руб. ($183000 \text{ руб.} \times 60 \text{ мес.} = 3050 \text{ руб.}$).

2. НМА амортизируется способом уменьшаемого остатка. В этом случае амортизация начисляется исходя из остаточной стоимости объекта на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой – установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе – оставшийся СПИ в месяцах.

- сумма амортизации НМА за апрель месяц составит - 9150 руб. ($183000 \text{ руб.} * (3 \setminus 60)$).

Остаточная стоимость объекта на 1 мая будет равна: стоимость (первоначальная) – сумма накопленной амортизации (в нашем случае за апрель месяц) равна - 173850 руб.

- сумма амортизации НМА за май месяц составит - $173850 \times (3 \setminus 59) = 8839 \text{ руб.}$ 83 коп. и т.д.

Таким образом, выбранный способ начисления амортизации будет определять не только сумму начисленной за месяц амортизации, а также остаточную стоимость НМА.

3. НМА амортизируется способом списания стоимости пропорционально объёму продукции (работ). Начисление амортизации при использовании данного способа производится исходя из натурального показателя объёма продукции за месяц и соотношения первоначальной стоимости НМА и предполагаемого объёма изготовленной продукции, либо выполненной работы за

весь срок полезного использования объекта. Допустим, что организацией предполагается за 5 лет выпустить 100000 изделий, с учетом использования НМА. В отчётном периоде организация изготовила 1200 изделий.

- сумма амортизации НМА за отчётный период будет равна 2196 руб. [183000руб. X (1200 изд./ 100000 изд.)].

Данный способ амортизации не зависит от срока полезного использования актива.

Способ определения амортизации НМА ежегодно проверяется организацией на необходимость его уточнения. Если расчёт ожидаемого поступления будущих экономических выгод существенно изменился, то должен быть изменён способ определения амортизации такого актива. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учёте и отчётности на начало отчётного года как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по НМА начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого актива к бухгалтерскому учёту, и начисляются до полного погашения стоимости либо списания этого актива с бухгалтерского учёта.

Амортизационные отчисления по НМА прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости или списания этого актива с бухгалтерского учёта.

В течение срока полезного использования НМА начисление амортизационных начислений не приостанавливается, начисление производится независимо от результатов деятельности организации в отчётном периоде.

Амортизационные начисления отражаются в бухгалтерском учёте отчётного периода, к которому относятся путём накопления соответствующих сумм на отдельном счёте. Для этих целей предназначен счёт 05 «Амортизация нематериальных активов». Это пассивный счёт, по кредиту которого отражается начисление амортизации в корреспонденции с дебетом разных счетов в зависимости от целевого использования объекта. Например, Д26 «Общехозяйственные расходы» К05 «Амортизация НМА». При выбытии объектов амортизация списывается с дебета счёта 05 в кредит счёта 04 и в этом случае на счёте 04 будет сформирована остаточная стоимость объекта. Счёт 05 – регулирующий. В

бухгалтерском балансе «нетто» остатки по счёту 05 отсутствуют, так как НМА отражаются по остаточной стоимости. Следовательно, по строке «нематериальные активы» показывается разница между сальдо по счёту 04 и счёту 05.

1.3.4.5 Порядок выбытия НМА

Стоимость НМА, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учёта.

Доходы от списания НМА отражаются по кредиту активно-пассивного счёта 91 «Прочие доходы и расходы», расходы, связанные со списанием НМА – по дебету данного счёта. Одновременно со списанием стоимости НМА подлежит списанию сумма накопленных амортизационных отчислений по этим НМА.

Операции по передачи объекта в качестве вклада в уставный капитал отражаются с использованием счёта 58 «Финансовые вложения». В бухгалтерском учете будут сделаны следующие проводки: Д 58 К 04 – отражена остаточная стоимость НМА, Д 05 К 04 – отражена сумма начисленной амортизации, Д 58 К 76 – отражена стоимость консультационных услуг, Д 58 К 91 – отражено превышение согласованной договорной стоимости над остаточной, обратная разница учитывается на счетах Д 91 К 58.

Если объект передаётся в счёт вклада по договору о совместной деятельности, то операция отражается с использованием счёта 79 «Внутрихозяйственные расходы». Дата списания НМА с бухгалтерского учёта определяется исходя из установленных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учёту правил признания доходов и расходов.

1.3.4.6 Деловая репутация как объект бухгалтерского учета

Для целей бухгалтерского учёта стоимость приобретённой деловой репутации определяется расчётным путём как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу на дату его приобретения. Эта разница может быть положительной и отрицательной.

Положительную деловую репутацию следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретёнными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта НМА. Приобретённая деловая репутация амортизируется линейным способом в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации). Ежемесячно сумму амортизации списывают: Д 20,23,25,26 К 05.

Пример.

Организация № 1 приобрела организацию № 2 за 24000 тыс. руб. Балансовая стоимость активов организации № 2 составляет 20000 тыс. руб. В том числе основных средств – 12000 тыс. руб., производственных запасов – 6000 тыс. руб., прочих активов – 2000 тыс. руб.

Балансовая стоимость активов организации № 1 составляет 100000 тыс. руб., в том числе основных средств – 60000 тыс. руб., производственных запасов – 20000 тыс. руб., прочих активов – 20000 тыс. руб. В результате приобретения организации №2 балансовая стоимость активов организации № 1 составила 124000 тыс. руб., в том числе основных средств – 72000 тыс.руб., производственных запасов – 26000 тыс. руб., прочих активов – 22000 тыс. Руб., стоимость НМА составит – 4000 тыс. Руб.

В бухгалтерском учете организации № 1 факт приобретения организации № 2 будет отражен следующим образом:

- Д 08 К 76 – 16000 руб.
- Д 10 К 76 – 6000 руб.
- Д других счетов к 76 – 2000 руб.
- Д 01 К08 - 12000 руб.
- Д 04 К 08 – 4000 руб.

отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием фактора наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей и т.п. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов и отражается следующим образом: Д 76 К 91.

1.3.4.7 Инвентаризация НМА

Порядок проведения инвентаризации НМА регламентируется в общем плане проведения инвентаризации активов и обязательств в соответствии с методическими указаниями Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. От 08.11.2010) «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств». При инвентаризации НМА необходимо проверить наличие правильно оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности (наличие патентов, свидетельств, договоров уступки (приобретения) патентов, товарного знака и т.п.)

Выявленные активы, не соответствующие критериям отнесения их к объектам нематериальных активов, подлежат списанию со счета 04 «нематериальные активы», кроме того подлежат списанию или продаже объекты НМА, которые не используются в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд и в результате инвентаризации не выявлено реальное намерение их использовать. Результаты инвентаризации отражаются в инвентаризационной описи НМА по форме, принятой и отраженной в учетной политике организации.

1.3.5 Учёт затрат на производство продукции

1.3.5.1 Классификация доходов и расходов организации

Доходами организации признаётся 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 этой организации (собственников имущества).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности подразделяются:

- на доходы от обычных видов деятельности;
- прочие доходы.

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

Прочими доходами являются:

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- прибыль, полученная по договору простого товарищества;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счёте организации в этом банке;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причинённых организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчётном периоде;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истёк срок исковой давности;
- положительные курсовые разницы;
- прочие доходы, в частности, доходами считаются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия пожара, аварии, национализации и т.п.); страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов.

Доходы от предоставления за плату во временное пользование своих активов, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, доходы от участия в уставных капиталах других организаций могут признаваться организацией либо доходами от обычных видов деятельности, либо прочими доходами. В том случае, если названные доходы являются предметом деятельности организации, либо носят систематический характер, либо величина их является существенной, они признаются доходами от обычных видов деятельности.

Не признаются доходами поступления от других юридических или физических лиц, а именно:

- сумма НДС, акцизов и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;

- в порядке предварительной оплаты товаров, работ, услуг;
- авансов в счёт оплаты товаров, работ, услуг; задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заёмщику.

Расходами организации признаётся уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Расходы организации подразделяются:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности – это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

К расходам по обычным видам деятельности относятся

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов и других 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 продаже и перепродаже товаров (расходы на содержание и эксплуатацию основных средств, поддержание их в исправном состоянии, коммерческие, управленческие и прочие расходы).

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов, осуществляемое в виде амортизационных отчислений.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и прочих 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;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договора;
- возмещение причинённых организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчётном периоде;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истёк срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы, в частности, расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожара, аварии, национализации и т.п.).

Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие объекты интеллектуальной собственности, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, могут признаваться в составе расходов по обычным видам деятельности или в составе прочих расходов в зависимости от принятой организацией учётной политики.

Не признаются расходами выбытие активов:

- в связи с приобретением внеоборотных активов;
- вклады в уставный капитал, приобретение акций акционерных обществ;
- по договору комиссии в пользу комитента;
- в порядке предварительной оплаты;
- в виде аванса, задатка;
- в погашение кредита.

1.3.5.2 Понятие себестоимости товаров (работ, услуг)

Для целей формирования финансовых результатов по обычным видам деятельности определяется себестоимость продукции, товаров, работ, услуг. Себестоимость – выраженные в денежной

форме затраты на производство и реализацию продукции. Формируется себестоимость на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчётном году, так и в предыдущие отчётные периоды, и переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчётные периоды с учётом корректировок, зависящих от условий производства.

Расходы признаются в том отчётном периоде, когда имели место, независимо от оплаты. Этот метод формирования себестоимости называется методом начисления. Следует учесть, что в бухгалтерском учёте должны быть отражены все расходы организации, подтверждённые документами. Принципы бухгалтерского учёта – сплошной и документальный учёт. Задача бухгалтера – установить, к какой группе относятся произведённые расходы: к расходам по обычным видам деятельности или к прочим расходам. Это будет определять, на каких счетах бухгалтерского учёта будут отражены соответствующие расходы.

При формировании себестоимости затраты группируются по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

К *материальным затратам* относятся затраты на сырьё, материалы, топливо, электроэнергию, газ, услуги сторонних организаций, комплектующие изделия, полуфабрикаты и пр.

стоимость материальных ресурсов, переданных в производство, определяется в соответствии с пбу 5\01 «учёт материально-производственных запасов». Сырьё и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объёму, площади или счёту.

Фактический расход сравнивается с нормативным и определяются отклонения с последующим определением причин отклонений.

Из затрат на материальные ресурсы исключается стоимость возвратных отходов (остатки материалов, образовавшихся в процессе производства), которая оценивается:

-по пониженной цене, если отходы могут быть использованы в производстве;

-по полной цене, если могут быть реализованы на сторону и использованы в качестве полноценного ресурса.

Комплектующие изделия, полуфабрикаты – изделия, узлы, заготовки, поставляемые другими организациями в порядке производственной кооперации.

Услуги сторонних организаций – выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья, материалов (затраты включается в себестоимость на основании актов).

Затраты на топливо и энергию всех видов на технологические нужды отражают стоимость израсходованных топлива, горячей и холодной воды, электроэнергии, пара. Расход определяется на основании показателей измерительных приборов.

Затраты на оплату труда включают основную заработную плату, премии, надбавки, отпускные основного производственного персонала, инженерно-технических работников.

Отчисления на социальные нужды – платежи в пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования, отчисления в фонд социального страхования на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, которые начисляются в соответствии с действующим законодательством на выплаты физическим лицам.

В процессе производства продукции используются машины, оборудование, которые в бухгалтерском учёте приняты в составе основных средств. Стоимость их переносится на себестоимость продукции путём начисления *амортизации* в соответствии с пбу 6/01 «учёт основных средств».

К *прочим* относятся общепроизводственные и общехозяйственные расходы.

В состав общепроизводственных расходов включаются расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств:

-содержание и эксплуатация машин и оборудования;

-амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве;

- расходы по страхованию указанного имущества;
- расходы на отопление, освещение и содержание помещений;
- арендная плата за помещение, машины, оборудование;
- оплата труда работников, занятых обслуживанием производства;
- другие аналогичные расходы.

В состав общехозяйственных расходов включаются:

- заработная плата административно-управленческого персонала (основная, премии, надбавки, отпускные);
- платежи в пенсионный фонд, фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования, платежи в фонд социального страхования на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний, начисляемые на выплаты ауп;
- командировочные расходы;
- расходы на содержание служебного автотранспорта (собственного, плата за аренду автомобиля, компенсации за использование личного автотранспорта для служебных поездок);
- расходы на аренду офисного помещения;
- услуги связи;
- информационные, консультационные услуги;
- аудиторские услуги;
- расходы на обучение;
- расходы на рекламу, если организация не выделяет в отдельную статью расходы на продажу продукции;
- налоги (земельный, транспортный);
- амортизация основных средств, которые используются для управленческих нужд;
- амортизация нематериальных активов;
- расходы на ремонт основных средств;
- расходы на содержание пожарно-охранной сигнализации;
- другие виды расходов.

Организации, осуществляющие производственную деятельность, могут выделять в отдельную статью расходов расходы на продажу. К ним относятся следующие расходы:

- на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции;

- по доставке продукции на станцию отправления, погрузке продукции в вагоны, суда, автомобили и прочие транспортные средства;
- комиссионные сборы, уплачиваемые посредническим организациям;
- по содержанию помещений в местах хранения продукции и (или) в местах её продажи;
- на рекламу;
- на представительские расходы;
- на другие аналогичные расходы.

Номенклатура расходов в организации зависит от вида деятельности.

Различают производственную себестоимость – это совокупность расходов на производство продукции, и полную себестоимость – это совокупность расходов на производство и реализацию продукции.

1.3.5.3 Учёт затрат на производство продукции

Для организации бухгалтерского учёта большое значение имеет выбор номенклатуры счетов синтетического и аналитического учёта.

На крупных и средних предприятиях рекомендуется использовать счёт 20 «Основное производство», который предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации. Это активный счёт. Сальдо начальное – стоимость незавершённого производства на начало месяца, сальдо конечное - стоимость незавершённого производства на конец месяца. По дебету счёта 20 в корреспонденции с кредитом разных счетов отражаются расходы на производство продукции текущего месяца. По кредиту счёта 20 в корреспонденции с дебетом счёта 10 «Материалы» - отражается стоимость отходов; -счёта 28 «Брак в производстве» - стоимость брака; -счёта 43 «Готовая продукция» - фактическая себестоимость готовой продукции, отгруженной на склад в течение отчётного месяца; -счёта 90-2 «Продажи» - фактическая себестоимость выполненных работ, оказанных услуг.

специфика счёта 20 «Основное производство» состоит в том, что сальдо конечное на конец отчётного месяца определяется

инвентарным методом. После оценки стоимости незавершённого производства выполняется расчёт фактической себестоимости готовой продукции по следующей формуле:

Фактическая себестоимость готовой продукции = остаток НЗП (на начало месяца) + расходы за месяц - остаток НЗП (на конец месяца).

для учёта общепроизводственных расходов предназначен счёт 25 «Общепроизводственные расходы». По дебету счёта 25 в корреспонденции с кредитом разных счетов отражаются общепроизводственные расходы организации за отчётный период. С кредита счёта 25 общехозяйственные расходы на конец отчётного периода в полной сумме списываются в дебет счёта 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», т.е. счёт 25 сальдо не имеет – общепроизводственные расходы в полной сумме включаются в себестоимость произведённой продукции.

Общехозяйственные расходы учитываются на счёте 26 «Общехозяйственные расходы», который предназначен для обобщения информации о расходах для нужд управления. По дебету счёта 26 в корреспонденции с кредитом разных счетов отражаются общехозяйственные расходы за отчётный месяц. На конец отчётного месяца общехозяйственные расходы в полной сумме списываются с кредита счёта 26 «Общехозяйственные расходы» в зависимости от учётной политики организации либо:

- в дебет счёта 20 «Основное производство» - в этом случае общехозяйственные расходы включаются в себестоимость произведённой продукции;

- в дебет счёта 90 «Продажи» - в этом случае общехозяйственные расходы списываются на реализованную продукцию.

С целью сближения бухгалтерского и налогового учёта более предпочтительным является второй вариант.

Счёт 26 не имеет сальдо.

Организации, у которых есть вспомогательные производства, обслуживающие производства и хозяйства используют для обобщения информации о затратах во вспомогательных производствах, обслуживающих производствах, соответственно, счёт 23 «Вспомогательные производства» и счёт 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Для учёта расходов на продажу предназначен счёт 44 «Расходы на продажу». По дебету данного счёта в корреспонденции с кредитом разных счетов отражаются расходы на продажу за отчётный месяц. В конце месяца расходы на продажу списываются с кредита счёта 44 «Расходы на продажу» в дебет счёта 90 «Продажи». Если реализована только часть продукции, то расходы на продажу распределяются между реализованной продукцией и остатком готовой продукции на складе. При распределении расходов по прямым затратам применяется метод прямого счёта (расходы на упаковку и т.п.), а косвенные расходы распределяются между реализованной продукцией и остатком продукции на складе пропорционально прямым расходам или себестоимости.

Учёт затрат на производство выделен в отдельный раздел в управленческом учёте. Себестоимость продукции – это важнейший показатель, на основании которого принимаются решения в области ценовой политики организации, рассчитывается показатель рентабельности производства и отдельных видов продукции, принимается решение о снятии с производства отдельных видов продукции и внедрении новых видов продукции.

При отражении операций по учёту затрат на производство рекомендуется использовать отраслевые методические рекомендации по составу затрат. Организация учёта затрат должна обеспечить возможность формирования затрат по месту их возникновения (по участкам, цехам, иным подразделениям), по видам продукции, работ, услуг, по элементам затрат с целью дальнейшего анализа полученных данных и принятия решений, направленных на повышение эффективности производства.

Важно правильно выбрать объект калькуляции – это может быть отдельное изделие, группы изделий, полуфабрикаты, работы, услуги, себестоимость которых будет определяться для целей управления.

Может быть использована следующая классификация затрат:
-основные затраты – непосредственно связаны с производством продукции (без общепроизводственных и общехозяйственных расходов);

-накладные расходы – связаны с организацией и управлением производством – общепроизводственные и общехозяйственные расходы;

-прямые затраты – связаны с производством и могут быть отнесены на конкретный вид продукции- сырьё, материалы, заработная плата основного производственного персонала;

-косвенные расходы – распределяются между видами продукции (деятельности) косвенно, например, пропорционально прямым расходам или пропорционально выручке - общепроизводственные расходы, общехозяйственные расходы;

-условно-переменные расходы – размер изменяется пропорционально объёму выпущенной продукции;

-условно-постоянные расходы - размер не зависит от объёма выпущенной продукции – общепроизводственные и общехозяйственные расходы;

-производительные затраты – затраты на производство при рациональной технологии и организации производства;

-непроизводительные затраты – следствие недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак, оплата сверхурочных часов и т.п.).

С целью управления необходимо анализировать каждую группу затрат с целью выявления возможных резервов и разработки мероприятий, направленных на повышение экономической эффективности работы предприятия. В бухгалтерском учёте должна быть сформирована необходимая информация. Для решения данной задачи необходимо в рабочем плане счетов предусмотреть открытие субсчетов к счёту 20 «Основное производство», на которых будут отражаться прямые затраты на производство конкретных видов продукции; синтетических счетов для учёта общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

1.3.5.4 Готовая продукция как объект бухгалтерского учёта

Готовая продукция (ГП) – часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора с покупателями и заказчиками).

ГП должна сдаваться на склад готовой продукции. Исключение – крупногабаритные изделия, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Такие виды ГП могут приниматься представителем покупателя на месте изготовления.

Организация учёта ГП должна обеспечить формирование информации о наличии и движении ГП по местам хранения и материально-ответственным лицам. Учёт ведётся в количественных и стоимостных показателях (количественный учёт в единицах измерения, принятых в данной организации: объём, вес, площадь и т.д.). Учитывается ГП по наименованиям с отдельным учётом по маркам, моделям, типоразмерам, а также по укрупнённым группам – изделия основного производства; товары народного потребления; изделия, изготовленные из отходов и т.п. Данные аналитического и синтетического учёта ГП должны обеспечивать получение необходимых данных для составления отчётности.

1.3.5.5 Особенности бухгалтерского учёта готовой продукции

ГП учитывается по фактическим затратам, связанным с её изготовлением (по фактической производственной себестоимости).

Остатки ГП на начало (конец) отчётного периода могут оцениваться по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе производства сырья, материалов, основных средств, трудовых затрат и т.д.

Разрешается в аналитическом бухгалтерском учёте и местах хранения ГП применять учётные цены, в качестве которых могут применяться

- фактическая производственная себестоимость – при единичном или мелкосерийном производстве;
- нормативная себестоимость – при массовом серийном производстве;
- договорные цены – при стабильности цен;
- другие виды цен (вопрос учётной политики организации).

Если учёт ведётся по нормативной себестоимости или по договорным ценам, то должна рассчитываться разница между фактической себестоимостью и учётной ценой. Списание ГП может

производиться по учётной цене с одновременным списанием отклонений. Независимо от метода определения учётных цен общая стоимость ГП должна равняться её фактической производственной себестоимости.

Для обобщения информации о наличии и движении ГП предназначен счёт 43 «Готовая продукция». Это активный счёт. Сальдо начальное – остаток ГП на складе на начало отчётного месяца, сальдо конечное – остаток ГП на складе на конец отчётного периода. Принятие к бухгалтерскому учёту ГП, изготовленной для продажи, в том числе и продукции частично предназначенной для использования для собственных нужд организации, отражается по дебету счёта 43 в корреспонденции с кредитом счёта 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» или счёта 20 «Основное производство».

Расчёт фактической себестоимости готовой продукции

№ П\п	Показатель	По учётным ценам	По фактической себестоимости	Отклонения (+\ -)
1.	Остаток готовой продукции на начало месяца	9050 руб. 200 ед.	9350 руб. 200 ед.	+ 300 руб.
2.	Поступило из производства	18100 руб. 400 ед.	18736 руб. 400 ед.	+ 636 руб.
3.	Итого	27150 руб. 600 ед.	28086 руб. 600 ед.	+ 936 руб.
4.	Отношение отклонения к учётным ценам			936: 27150 x 100 = 3,45%
5.	Отгружено товаров	13575 руб. 300 ед.	14043 руб. 300 ед.	+ 468 руб.
6.	Остаток товаров на конец отчётного периода	13575 руб. 300 ед.	14043 руб. 300 ед.	+ 468 руб.

При признании в бухгалтерском учёте выручки от продажи ГП её стоимость списывается с кредита счёта 43 в дебет счёта 90 «Продажи». Если выручка от продажи отгруженной продукции определённое время не может быть признана в бухгалтерском учёте (например, в договоре предусмотрен особый порядок перехода права собственности на товар), то до момента признания выручки эта продукция учитывается на счёте 45 «Товары отгруженные».

При учёте ГП на синтетическом счёте 43 по фактической производственной себестоимости в аналитическом учёте движение её отдельных наименований возможно отражать по учётным ценам с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учётным ценам. К счёту 43 открываются субсчета:

- 43-1 «Стоимость ГП по учётным ценам»;

- 43-2 «Отклонения фактической производственной себестоимости от учётной цены».

В рассмотренном выше примере поступление ГП на склад будет отражаться проводками

Д 43-1 К 20 18100= - стоимость поступившей на склад ГП по учётным ценам

Д 43-2 К 20 636= - отклонение фактической себестоимости ГП от стоимости в учётных ценах.

Отгрузка ГП покупателю будет отражаться проводками

Д 90 (45) К 43-1 13575= - стоимость отгруженной продукции в учётных ценах

Д 90 (45) К 43-2 468= - отклонение фактической себестоимости, отгруженной ГП от стоимости её в учётных ценах.

Если фактическая себестоимость окажется ниже учётных цен, то на сумму отклонений делается сторнированная запись.

Учётная цена может периодически пересматриваться. Сумма отклонений между учётной ценой и фактической себестоимостью не должна превышать 10%.

Инвентаризация ГП производится в том же порядке, что и инвентаризация материалов.

1.3.5.6. Документальное оформление отгрузки (отпуска) готовой продукции

Основанием для отгрузки ГП является распоряжение руководителя организации или договор. При отгрузке оформляются следующие документы:

-товарная накладная по форме торг – 12, утверждённой Постановлением Госкомстата РФ от 25.12.98 г. №132. Содержит сведения о поставщике, грузополучателе, плательщике; данные о товаре: наименование (характеристика, сорт, артикул), единица измерения, количество, цена, сумма, НДС. От поставщика товарную накладную подписывают: лицо, разрешившее отпуск, главный бухгалтер, лицо, которое произвело отпуск товара (с расшифровкой подписи). Подписи скрепляются печатью организации. От покупателя - лицо, на имя которого оформлена доверенность (с указанием данных доверенности) и лицо, получившее груз. Первый экземпляр накладной остаётся у продавца, второй – у покупателя. Может оформляться и большее количество экземпляров. Например, при выезде с территории предприятия может экземпляр накладной

передаваться охране. Если товар передаётся перевозчику, то оформляется товарно – транспортная накладная;

-счёт – фактура, если организация является плательщиком НДС. Счёт - фактура должен быть оформлен на момент отгрузки, но не позднее 5 дней с момента отгрузки. Счёт-фактура – налоговый документ, который предназначен для проведения расчётов с бюджетом по НДС. Требования к оформлению счетов-фактур определены статьей 169 налогового кодекса РФ и постановлением правительства РФ от 26.12.2011 г. №1137. Счёт-фактура оформляется в 2-х экземплярах, первый из которых передаётся покупателю, второй – остаётся у поставщика;

-оформляется расчётный документ (счёт), на основании которого покупатель производит оплату товара. Если по договору предусмотрено возмещение стоимости тары, транспортных расходов по доставке товара, то такие расходы должны быть выделены отдельной строкой.

Если часть ГП используется на собственные нужды, то при её отгрузке оформляется накладная на внутреннее перемещение.

1.3.5.7. Характеристика счёта 90 «Продажи»

Счёт 90 «Продажи» предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности, а также для определения финансового результата по ним. На этом счёте отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

-готовой продукции и полуфабрикатам собственного производства;

-работам и услугам промышленного характера;

-строительным, монтажным, научно-исследовательским работам;

-товарам;

-услугам по перевозке грузов и пассажиров;

-услугам связи;

-предоставлению за плату во временное пользование своих активов;

-предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и другие интеллектуальной собственности;

-участию в уставных капиталах других организаций, когда это является предметом деятельности организации.

При признании реализации в бухгалтерском учёте сумма выручки от продажи товаров, продукции, выполнения работ, оказания услуг отражается по кредиту счёта 90 «Продажи» и дебету счёта 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» в дебет счёта 90 «Продажи».

К счёту 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета:

- 90-1 «Выручка»
- 90-2 «Себестоимость продаж»
- 90-3 «НДС»
- 90-4 «Акцизы»
- 90-9 «Прибыль\убыток от продаж».

Записи по субсчетам к счёту 90 производятся накопительно в течение отчётного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4 и кредитового оборота по субсчёту 90-1 определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчётный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчёта 90-9 «Прибыль\убыток от продаж» на счёт «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счёт 90 «Продажи» сальдо на отчётную дату не имеет.

По окончании отчётного года все субсчета, открытые к счёту 90 «Продажи» (кроме субсчёта 90-9) «Прибыль\убыток от продаж», закрываются внутренними записями на субсчёт 90-9.

1.3.5.8. Взаимосвязь счёта 90 «Продажи» с формой «Отчёт о финансовых результатах»

В форме бухгалтерской отчётности «Отчёт о финансовых результатах» первые шесть строк заполняются на основании данных, сформированных на субсчетах к счёту 90 «Продажи»:

- строка «Выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за вычетом НДС)». Для расчёта данного показателя берётся сальдо конечное субсчёта 90-1, которое определяет выручку от реализации

товаров, продукции, работ, услуг за отчётный период (так как запись по субсчёту производится накопительно, то это выручка за период с 1 января на отчётную дату). Сальдо конечное по субсчёту 90-3 – НДС в стоимости продукции, реализованной за отчётный период. Показатель строки «Выручка» равен (сальдо конечное субсчёта 90-1 – сальдо конечное субсчёта 90-3);

- строка «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг – сальдо конечное по субсчёту 90-2. В организациях торговли по этой строке показывается стоимость реализованных товаров в покупных ценах;

- строка «Валовая прибыль» рассчитывается как разность между показателем по строке «Выручка» и строке «Себестоимость»;

- строка «Коммерческие расходы» заполняется в том случае, если организация, производящая продукцию, выполняющая работы, оказывающая услуги, коммерческие расходы учитывает на отдельном синтетическом счёте 44 «Расходы на продажу». В этом случае к счёту 90 должен быть ещё один субсчёт «коммерческие расходы, приходящиеся на реализованную продукцию». Организации торговли по этой строке показывают расходы на продажу за отчётный период;

- строка «Управленческие расходы» - сальдо по субсчёту 90-4. Торговые организации счёт 26 «Общехозяйственные расходы» не ведут, управленческие расходы не выделяются;

- строка может быть сформирована расчётным путём: «Валовая прибыль» – «Коммерческие расходы» – «Управленческие расходы». Контроль – полученное значение должно совпадать с сальдо по субсчёту 90-9.

1.3.5.9. Расчёты с покупателями и заказчиками

На момент признания выручки возникает дебиторская задолженность покупателей за отгруженную продукцию. В зависимости от предусмотренного договором порядка перехода права собственности на товар – это может быть дата отгрузки товара или дата оплаты стоимости товара покупателем.

Для обобщения информации о расчётах с покупателями и заказчиками предназначен синтетический счёт 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками». Это активно-пассивный счёт с

двухсторонним сальдо. Дебетовое сальдо – это задолженность покупателей и заказчиков на начало (конец) отчётного периода. Кредитовое сальдо – это авансы, полученные от покупателей. Счёт 62 дебетуется в корреспонденции со счетами 90 «Продажи» (при реализации товаров, продукции, работ, услуг), 91 «Прочие доходы и расходы» (при продаже основных средств и прочего имущества) на суммы, на которые предъявлены расчётные документы.

Счёт 62 кредитуется в корреспонденции со счетами учёта денежных средств и расчётов на суммы поступивших платежей, при этом полученные авансы должны учитываться обособленно.

К счёту 62 могут быть открыты субсчета

- 62-1 «Авансы, полученные от покупателей»
- 62-2 «Расчёты с покупателями и заказчиками»
- 62-3 «Векселя полученные».

Аналитический учёт по счёту 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» ведётся по каждому предъявленному покупателям (заказчикам счёту), а при расчётах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику. При этом построение аналитического учёта должно обеспечивать возможность получения необходимых данных по покупателям и заказчикам по расчётным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчётным документам; авансам полученным; векселям (дисконтированным (учтённым) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Если по договору покупатель производит предварительную оплату, то организация обязана с полученной от покупателя суммы заплатить в бюджет НДС, что отражается следующими проводками

Д 50 «Касса», 51 «Расчётные счета» К62-1 «Авансы полученные» 11800= - получена предварительная оплата;

Д76 «НДС отложенный» К68 «расчёты с бюджетом» 1800= - начислен НДС с аванса, т.е. В балансе сумма аванса должна быть отражена вместе с НДС.

После отгрузки продукции покупателю сумма полученного аванса зачитывается и предоставляется налоговый вычет на сумму НДС, уплаченного с аванса.

Д 62-2 «Расчёты с покупателями и заказчиками» К 90-1 «Продажи» 11800= - признана выручка от реализации продукции

Д 62-1 «Авансы полученные» К 62-2 «Расчёты с покупателями и заказчиками» 11800= - зачёт аванса

Д 68 «Расчёты по НДС» К 76 «НДС отложенный» 1800= - налоговый вычет на сумму НДС, уплаченного с аванса.

В случае проведения расчётов в не денежной форме проводки аналогичны тем, что рассмотрены в теме «расчёт с поставщиками и подрядчиками».

Организации обязаны проводить инвентаризацию дебиторской задолженности. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истёк, другие долги, нереальные для взыскания, списываются по каждому обязательству на основании данных инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя предприятия и относятся на финансовые результаты у коммерческой организации, если в период, предшествующий отчётному, сумма этих долгов не резервировалась в установленном порядке.

Д 91-2 «Прочие расходы» К 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» - на сумму списываемой дебиторской задолженности. В течение 5 лет списанная дебиторская задолженность должна учитываться на забалансовом счёте 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Организации обязаны создавать резерв по сомнительным долгам. Для обобщения информации о резервах по сомнительным долгам предназначен счёт 63 «Резервы по сомнительным долгам». На сумму создаваемых резервов делаются записи по дебету счёта 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счёта 63 «Резервы по сомнительным долгам». При списании неустребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными, записи производятся по дебету счёта 63 в корреспонденции с соответствующими счетами учёта расчётов с дебиторами. Присоединение сумм не использованных резервов по сомнительным долгам к прибыли отчётного периода, следующего за периодом их создания, отражается по дебету счёта 63 кредиту счёта 91. Аналитический учёт по счёту 63 ведётся по каждому созданному резерву.

По условиям договора могут быть установлены штрафные санкции за нарушение условий договора. Штрафы в бухгалтерском учёте включаются в состав прочих доходов. Если должник признаёт штраф или есть решение суда, то должна быть сделана проводка

Д 76 «Расчёты по претензиям» К91-1 «Прочие доходы» - на сумму причитающегося штрафа. Получение штрафа отражается проводкой Д51 «Расчётные счета» К 76 «Расчёты по претензиям».

1.3.6. Учёт расчётов по оплате труда

1.3.6.1. Условия установления заработной платы

При приеме на работу трудовым договором работнику устанавливается заработная плата в соответствии с действующими у данного работодателя системами оплаты труда. Заработная плата (оплата труда) – это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы.

Формы и системы оплаты труда коммерческие организации определяют самостоятельно, фиксируя их в коллективных договорах, соглашениях, локальных нормативных актах организации, трудовых договорах. Существует основные две формы оплаты труда – повременная и сдельная. Системы оплаты труда могут быть установлены следующие: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-прогрессивная, аккордная.

Системы оплаты труда, включая размеры тарифных ставок, окладов (должностных окладов), доплат и надбавок компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, системы доплат и надбавок стимулирующего характера и системы премирования устанавливаются коллективными договорами, с соглашениями, локальными нормативными актами в соответствии с трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права.

Локальные нормативные акты, устанавливающие системы оплаты труда, принимаются работодателем с учётом мнения представительного органа работников.

Условия оплаты труда, определённые коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, не могут быть ухудшены по сравнению с установленными трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права (ст.135 ТК РФ).

Месячная заработная плата работника, отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже минимального размера оплаты труда.

Минимальный размер оплаты труда устанавливается одновременно на всей территории РФ законом и не может быть ниже прожиточного минимума трудоспособного населения (ст.133 ТК РФ).

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) – устанавливаемый федеральным законом размер месячной заработной платы за труд неквалифицированного работника, полностью отработавшего норму рабочего времени при выполнении простых работ в нормальных условиях труда. В величину минимального размера оплаты труда не включаются компенсационные, стимулирующие и социальные выплаты (ст. 129 ТК РФ).

В соответствии со ст.133.1 трудового кодекса РФ в каждом субъекте РФ может быть установлен свой региональный МРОТ. Если в регионе принят соответствующий закон, то месячная заработная плата работника, отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже регионального МРОТ.

В организации должно быть установлено штатное расписание (форма Т-3) – применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации в соответствии с её уставом. Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом. При установлении должностных окладов должны быть учтены требования законодательства о минимальном размере оплаты труда.

В связи с выплатами стимулирующего характера работникам организация должна разработать положение о премировании. Условия заключения договора имеют значение только в целях формирования налоговой базы по налогу на прибыль.

В оплату труда включаются компенсационные выплаты – доплаты и надбавки за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных. В соответствии с Трудовым кодексом могут производиться доплаты и компенсационные выплаты, связанные с режимом и условиями работы. Компенсация – это дополнение к повышенной оплате труда. В положении об оплате труда устанавливаются надбавки за работу во вредных условиях, а коллективным договором могут быть предусмотрены компенсации за работу во вредных условиях. При этом следует учесть, что должна быть установлена фиксированная сумма компенсации. Если компенсация будет определяться как процент к начисленной заработной плате, то такая выплата будет рассматриваться как надбавка за работу во вредных условиях. При установлении компенсационных выплат следует учесть, что с 6 октября 2006 года в ТК РФ введена статья 168.1 «Возмещение расходов, связанных со служебными поездками работников, постоянная работа которых осуществляется в пути или имеет разъездной характер...», в соответствии с которой работодатель возмещает работникам, постоянная работа которых осуществляется в пути, следующие расходы:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием;
- иные расходы, произведённые с ведома или разрешения работодателя.

Размеры и порядок возмещения расходов, а также перечень работ, профессий, должностей устанавливаются коллективным договором, соглашениями, локальными нормативными актами, трудовым договором. Если поездка на один день, то возмещается только стоимость проезда.

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы не менее чем в двойном размере. В соответствии со ст.101 ТК РФ в случае

установления особого режима работы – ненормированного рабочего дня, переработка не признаётся сверхурочной работой, при которой должны соблюдаться рассмотренные выше гарантии. За работу в режиме ненормированного рабочего дня предоставляется только компенсация в виде отпуска, продолжительность которого определяется коллективным договором или правилами внутреннего распорядка (не менее трёх дней)..

Работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере.

Каждый час работы в ночное время оплачивается в повышенном размере по сравнению с работой в нормальных условиях, но не ниже размеров, установленных трудовым законодательством и иными нормативными правовыми актами, содержащими нормы трудового права. Постановлением правительства РФ от 22.07.08 г. №554 «О минимальном размере повышения оплаты труда в ночное время» установлено, что минимальный размер повышения оплаты труда за работу в ночное время – 20 процентов часовой тарифной ставки (оклада, рассчитанного за час работы в ночное время).

1.3.6.2. Начисление основной заработной платы, отражение операций в бухгалтерском учете

В зависимости от принятой в организации системы оплаты труда заработная плата начисляется за отработанное время (при повременной системе оплаты труда) и выполненный объём работ (при сдельной системе оплаты труда) и включают также премии, надбавки, компенсации, установленные локальными нормативными актами организации.

Для расчёта заработной платы повременщикам достаточно знать количество фактически отработанного времени, должностной оклад и (или) тарифную ставку. Начисление заработной платы производится на основании следующих документов: табеля учёта рабочего времени, приказа на выплату премии, локальных нормативных актов, включающих положение о премировании и положение о выплате надбавок и компенсаций.

Для того чтобы правильно начислить заработную плату, необходимо чётко вести учёт отработанного времени.

Законодательство о труде предусматривает три основных вида учёта рабочего времени: поденный, недельный и суммированный.

Поденный учёт применяется в случае одинаковой продолжительности ежедневной работы.

Недельный учёт применяется, когда закон нормирует непосредственно рабочую неделю, а продолжительность ежедневной нормы определяется графиком в пределах установленной недельной нормы.

Суммированный учёт рабочего времени применяется при сменной работе за неделю, месяц, квартал, год в случае, если смены были разной продолжительности.

При начислении заработной платы необходимо учитывать установленные законодательством нормы рабочего времени. Норма рабочего времени за определённые периоды времени исчисляется по расчётному графику 5-тидневной рабочей недели с двумя выходными днями, исходя из следующей продолжительности ежедневной работы (смены):

- При 40-часовой рабочей неделе – 8 часов;
- При продолжительности рабочей недели менее 40 часов – количество часов, получаемое в результате деления установленной продолжительности рабочей недели на 5 дней.

Накануне праздничных нерабочих дней рабочее время сокращается на один час.

Если по условиям трудового договора установлен неполный рабочий день, неполная рабочая неделя, необходимо учитывать следующее: при работе на условиях неполного рабочего времени оплата труда производится пропорционально отработанному времени или в зависимости от объёма работ, т.е. Размер заработной платы уменьшается независимо от системы оплаты труда (письмо Федеральной службы по труду и занятости от 8.06.2007 г. №1619-б).

Продолжительность рабочего времени при работе по совместительству не должна превышать четырёх часов в день. В дни, когда по основному месту работы работник свободен от исполнения трудовых обязанностей, он может работать по совместительству полный рабочий день (смену). В течение одного месяца (другого отчётного периода) продолжительность рабочего

времени при работе по совместительству не должна превышать половины месячной нормы рабочего времени (нормы времени за другой учётный период), установленной для соответствующей категории работников (ст.284 Трудового кодекса РФ). Оплата труда лиц, работающих по совместительству, производится пропорционально отработанному времени, в зависимости от выработки либо на других условиях, определённых трудовым договором.

Заработок работника определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счёт предприятия рабочих дней;

Пример 1

Главный бухгалтер Петрова Т.Е. должностной оклад – 30000 руб.

За месяц отработано – 20 дней. Количество рабочих дней в месяце – 23.

В соответствии с положением о премировании, премия выплачивается в размере 15 процентов от фактически начисленной заработной платы.

Заработная плата за отработанное время

$$30000 : 23 \times 20 = 26087 \text{ руб.}$$

$$\text{премия } 26087 \times 15\% = 3913 \text{ руб. } 10 \text{ коп.}$$

$$\text{итого начислено } 30000 \text{ руб. } 10 \text{ коп.}$$

Пример 2.

Менеджер Серёгина Н.Н. - должностной оклад – 20000 руб.

За месяц отработано сотрудницей – 23 дня.

Количество рабочих дней в месяце – 23.

Заработная плата за отработанное время - 20000 руб.

В соответствии с положением о премировании, премия выплачивается в размере одного процента от стоимости реализованной за месяц продукции по договорам, заключённым менеджером. В расчётном месяце по договорам, заключённым Серёгиной Н.Н., было реализовано продукции на сумму 300000 рублей.

премия $300000 \times 1\% = 3000$ руб.
итого начислено: 23000 руб.

Пример 3.

Охранник Степанов С.Н., у которого режим работы, в соответствии с трудовым договором – по графику.

за месяц сотрудником отработано 164 часа.

тарифная ставка его - 94 руб. 08 коп. В час.

заработная плата за отработанное время начислена:

$94,08 \times 164 = 15429$ руб. 12 коп.

В соответствии с положением о премировании, премия выплачивается в размере 30 процентов от начисленной заработной платы.

премия $15429,12 \times 30\% = 4628$ руб. 74 коп.
итого начислено : 20057 руб. 86 коп.

При сдельной форме оплаты труда учёт выработки можно организовать, если имеется возможность измерить и подсчитать объём выполненных работ. Используются следующие документы:

- сдельную работу,
- наряд на маршрутный лист,
- рапорт о выработке.

Оплата труда рабочих осуществляется за число изготовленной ими продукции или выполненный объём работ, исходя из твёрдых сдельных расценок, установленных с учётом необходимой квалификации. Премирование производится за перевыполнение норм выработки и достижение определённых качественных показателей (отсутствие брака, рекламации, экономию материалов и т.п.).

1.3.6.3. Начисление выплат за неотработанное время

Оплата за неотработанное время включает следующие виды выплат:

- Оплату ежегодных и дополнительных отпусков в соответствии с законодательством;
- Оплату дополнительных отпусков, не предусмотренных законодательством, предоставленных работникам в соответствии с коллективным или трудовым договором;
- Оплату учебных отпусков, предоставляемых работникам, обучающимся в образовательных учреждениях;
- Оплату на период обучения работников, направленных на профессиональную подготовку, повышение квалификации или обучение вторым профессиям;
- Оплату, сохраняемую по месту основной работы за работниками, привлекаемыми к выполнению государственных или общественных обязанностей;
- Оплату работникам за дни медицинского осмотра (обследования), сдачи крови и отдыха, предоставляемого после каждого дня сдачи крови;
- Оплату простоев не по вине работника и в иных установленных законодательством случаях.

Оплата за неотработанное время производится по среднему заработку. При этом исчисление средней заработной платы производится в соответствии со статьёй 139 ТК РФ «Исчисление средней заработной платы» и Постановлением Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

При любом режиме работы расчёт средней заработной платы работника производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата. При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале – 28-е (29-е) число включительно).

Для расчёта среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат,

применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат.

Для расчёта среднего заработка не учитываются выплаты социального характера и иные выплаты, не относящиеся к оплате труда (материальная помощь, оплата стоимости питания, проезда, обучения, коммунальных услуг, отдыха и другие).

При исчислении среднего заработка из расчётного периода исключается время, а также начисленные за это время суммы, если:

1) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством РФ;

2) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

3) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

4) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможность выполнять свою работу;

5) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми – инвалидами и инвалидами с детства;

6) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством РФ;

7) работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством РФ.

В случае если работник за расчётный период не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней либо этот период состоял из времени, исключаемого из расчётного периода по основаниям, рассмотренным выше, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период времени, равный расчётному.

В случае если работник за расчётный период и до расчётного периода не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней, средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за

фактически отработанные работником дни в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка.

В случае если работник за расчётный период, до расчётного периода и до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, не имел фактически начисленной заработной платы или фактически отработанных дней в организации, средний заработок определяется исходя из тарифной ставки установленного ему разряда, должностного оклада, денежного вознаграждения.

Пример 4

Менеджер Сергеев Ю.Э. направлен на обучение с 5 февраля по 15 февраля (9 рабочих дней). Расчётный период с февраля предшествующего по январь текущего года. Выплаты и количество отработанных дней в расчётном периоде следующие:

Месяц расчётного периода	Сумма начисленных выплат	Количество рабочих дней
Февраль	20000=	19
Март	20000=	22
Апрель	20000=	20
Май	20000=	20
Июнь	9523-81	10
Июль	11428-57	12
Август	22000=	23
Сентябрь	22000=	21
Октябрь	22000=	22
Ноябрь	22000=	22
Декабрь	22000=	21
Январь	22000=	17
Итого	232952-38	229

Во всех случаях для определения среднего заработка используется средний дневной заработок. Средний заработок работника определяется путём умножения среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок: $232952-38 : 229 = 1017-26$

Заработная плата за время обучения: $1017-26 \times 9 = 9155-34$.

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учёт рабочего времени, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпускных и компенсации за неиспользованный отпуск, используется среднечасовой заработок. Рассчитывается путём деления заработной платы, начисленной за отработанные часы в расчётном периоде, включая премии и вознаграждения, на количество часов, фактически отработанных в этом периоде.

Средний заработок определяется путём умножения среднего часового заработка на количество рабочих часов по графику работника в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путём деления суммы начисленной заработной платы на 12 и на 29,3 (среднемесячное число календарных дней установлено ч.4 ст.139 ТК РФ, федеральным законом от 02.04.2014 № 55-ФЗ). В коллективном договоре, локальном нормативном акте могут быть предусмотрены и иные периоды для расчёта средней заработной платы, если это не ухудшает условия работников.

Средний дневной заработок для отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованный отпуск определяется путём деления суммы начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю шестидневной рабочей недели.

В случае, когда один или несколько месяцев расчётного периода отработаны не полностью или из него исключалось время по основаниям, рассмотренным выше, средний дневной заработок исчисляется путём деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчётный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,3), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количество календарных дней (ККД) в не полностью отработанных месяцах. Количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах рассчитывается следующим образом

При повышении в организации (филиале, структурном подразделении) тарифных ставок (должностных окладов) средний заработок работников повышается в следующем порядке:

- если повышение произошло в расчётный период, выплаты, учитываемые при определении среднего заработка и начисленные за предшествующий повышению период времени, повышаются на коэффициенты, которые рассчитываются путём деления тарифной ставки (должностного оклада), установленной в месяце наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, на тарифные ставки (должностные оклады) каждого из месяцев расчётного периода;

- если повышение произошло после расчётного периода до наступления случая, с которым связано сохранение среднего заработка, повышается средний заработок, исчисленный за расчётный период;

- если повышение произошло в период сохранения среднего заработка, часть среднего заработка повышается с даты повышения тарифных ставок (должностных окладов) до окончания указанного периода.

При повышении среднего заработка учитываются тарифные ставки, оклады, денежное вознаграждение и выплаты, установленные к тарифным ставкам, окладам, денежному вознаграждению в фиксированном размере (проценты, кратность), за исключением выплат, установленных к тарифным ставкам, окладам, денежному вознаграждению в диапазоне значений (проценты, кратность).

При повышении среднего заработка выплаты, учитываемые при определении среднего заработка, установленные в абсолютных размерах, не повышаются.

Если произошло понижение тарифных ставок (должностных окладов), то оно учитывается только с момента понижения (без пересчёта выплат за предшествующий понижению период).

Основной отпуск гарантирован для всех наёмных работников. Его минимальная продолжительность составляет 28 календарных дней. Отдельные категории работников (с учётом характера, условий труда, состояния здоровья и т.п.) Имеют право на удлинённый отпуск:

- Лица моложе 18 лет – не менее 31 календарного дня (ст. 267 ТК РФ);
- Работники детских учреждений, учебных заведений медицинских учреждений;
- Государственные служащие.

Наряду с основным отпуском работникам предоставляются ежегодные дополнительные отпуска. Дополнительные отпуска могут предоставляться в соответствии с коллективным договором и отдельным категориям работников – в соответствии с трудовым кодексом.

Совместителям предоставляется отпуск на тех же основаниях, что и основным сотрудникам. Отпуск предоставляется одновременно с отпуском по основному месту работы (ст.286 ТК РФ). Если работник внутренний совместитель, то отпуск – 28 дней, но отпускные рассчитываются отдельно как основному работнику и как совместителю.

При определении среднего заработка для дополнительных учебных отпусков оплате подлежат все календарные дни (включая нерабочие праздничные дни), приходящиеся на период таких отпусков, предоставляемых в соответствии со справкой-вызовом учебного заведения.

Аналогичный порядок установлен для расчёта компенсации за неиспользованный отпуск.

Часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

При увольнении работнику выплачивается денежная компенсация за все неиспользованные отпуска. За каждый полностью отработанный месяц (более 15 календарных дней) компенсация выплачивается за 2,33 дня (ст. 127 ТК РФ, письмо федеральной службы по труду и занятости от 26.07.06 г. №1133-6). Количество дней, за которые положена компенсация

$2,33 \times \text{количество месяцев, за которые положена компенсация,}$

При этом округлении производится до полных дней в пользу работника, а не по правилам округления.

1.3.6.6. Удержания из выплат работникам

Удержания из выплат работникам можно разделить на три группы

- 1) обязательные удержания
- 2) удержания по инициативе работодателя
- 3) удержания по инициативе работника.

К обязательным удержаниям относятся:

-налог на доходы физических лиц (НДФЛ). Порядок исчисления налога установлен главой 23 НК РФ «НДФЛ»;

-алименты на несовершеннолетних детей и родителей. Порядок уплаты алиментов определяется семейным кодексом. Удержание может производиться на основании следующих документов:

-решение суда;

-соглашение об уплате алиментов между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем (или представителем, если получатель недееспособен);

-заявление лица, обязанного добровольно уплачивать алименты.

Документы, на основании которых удерживаются алименты, должны быть зарегистрированы в журнале и храниться как бланки строгой отчётности.

Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утверждён Постановлением Правительства РФ от 18.07.96 г. №841 с изменениями, внесёнными Постановлением Правительства РФ от 15.08.2008 г. №613.

Расчёт суммы алиментов, подлежащих удержанию, производится в следующем порядке:

1) начисляются выплаты работнику;

2) исчисляется НДФЛ;

3) из начисленных выплат вычитается НДФЛ, а также заработная плата и доходы, из которых не производится удержание алиментов;

4) с полученной разницы удерживаются алименты по нормативу, установленному законодательством: на одного ребёнка – 1\4, на двоих детей 1\3, на трёх и более детей 1\2.

-прочие удержания на основании решения суда: возмещение вреда здоровью и жизни, возмещение непогашенного кредита, возмещение ущерба физическим или юридическим лицам.

Удержания по инициативе работодателя производятся по следующим основаниям:

- для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счёт заработной платы;

- для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращённого аванса, выданного в связи со служебной командировкой, переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях;

- для возврата сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счётных ошибок, а также сумм, излишне выплаченных работнику, в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда или простое;

- при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счёт которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска (в случаях, предусмотренных законодательством).

В случаях, предусмотренных абзацем вторым, третьим и четвертым, работодатель вправе принять решение об удержании из заработной платы работника не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, погашения задолженности или неправильно исчисленных выплат, и при условии, если работник не оспаривает оснований и размеров удержаний.

Заработная плата, излишне выплаченная работнику, не может быть с него взыскана, за исключением случаев:

- счётной ошибки;

- если органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров признана вина работника в невыполнении норм труда или простое;

- если заработная плата была излишне выплачена работнику в связи с его неправомерными действиями, установленными судом (ст.137 ТК РФ).

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 (например, НДФЛ может быть удержан в пределах 50 процентов).

При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50 процентов заработной платы (ст. 138 ТК РФ).

Ограничения, установленные настоящей статьёй, не распространяются на удержания из заработной платы при отбывании исправительных работ, взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда, причинённого здоровью другого лица, возмещении вреда лицам, понёсшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причинённого преступлением. Размер удержаний из заработной платы в этих случаях не может превышать 70 процентов.

К удержаниям по инициативе работника относятся удержания на погашение кредита, займа, добровольные страховые взносы на накопительную часть трудовой пенсии, на оплату услуг связи, коммунальных услуг и т.п. Основание – личное заявление налогоплательщика.

1.3.6.7 Порядок выплаты заработной платы

При выплате заработной платы работодатель обязан в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период, размерах и основаниях произведённых удержаний, а также об общей сумме, подлежащей выплате.

Форма расчётного листка утверждается работодателем с учётом мнения представительного органа работников в порядке, установленном трудовым кодексом для принятия локальных нормативных актов.

Заработная плата выплачивается работнику, как правило, в месте выполнения им работы либо перечисляется на указанный работником счёт в банке на условиях, определённых коллективным договором или трудовым договором.

Заработная плата выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего распорядка, коллективным договором, трудовым договором (ст. 136 ТК РФ).

При совпадении дня выплаты с выходным днём выплата заработной платы производится накануне этого дня. Оплата отпуска производится не позднее чем за три дня до его начала.

При прекращении трудового договора выплата всех сумм, причитающихся работнику от работодателя, производится в день увольнения работника. Если работник в день увольнения не работал, то соответствующие суммы должны быть выплачены не позднее следующего дня после предъявления уволенным работником требования о расчёте.

В случае спора о размерах сумм, причитающихся работнику при увольнении, работодатель обязан в указанные выше сроки выплатить не оспариваемую им сумму (ст. 140 ТК РФ).

Выплата заработной платы производится в денежной форме в валюте РФ (в рублях).

В соответствии с коллективным договором или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться и в иных формах, не противоречащих законодательству РФ и международным договорам РФ. Доля заработной платы, выплачиваемой в не денежной форме, не может превышать 20 процентов от начисленной месячной заработной платы.

Статьёй 236 ТК РФ установлена материальная ответственность работодателя за задержку выплаты заработной платы и других выплат, причитающихся работнику – выплата компенсации. Обязанность выплаты указанной денежной компенсации возникает независимо от вины работодателя.

Уголовная ответственность за несвоевременную выплату заработной платы установлена статьёй 145.1 УК РФ «Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат».

1.3.6.8 Расчет выплат пособий по временной нетрудоспособности

Пособие по временной нетрудоспособности является особым видом оплаты за неотработанное время. Порядок назначения и выплаты пособий по временной нетрудоспособности с 1 января 2007 года регулируется федеральным законом от 29 декабря 2006 г. №255-ФЗ «Об обеспечении пособиями по временной

нетрудоспособности, по беременности и родам граждан, подлежащих обязательному социальному страхованию» (с 1 января 2010 года данный закон получил новое название «об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством»). Возмещение вреда, причинённого работникам в результате несчастных случаев или профессиональных заболеваний, полученных ими при исполнении трудовых обязанностей, в том числе выплата пособий по временной нетрудоспособности, регулируется федеральным законом от 24 июля 1998 г. №125-ФЗ «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

В соответствии с ч.1 ст.5 закона 255-ФЗ от 29.12.06 г. пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованным лицам в следующих случаях:

- утраты трудоспособности вследствие заболевания или травмы;
- необходимости осуществления ухода за больным членом семьи;
- карантина застрахованного лица, а также карантина ребёнка в возрасте до 7 лет, посещающего дошкольное образовательное учреждение, или другого члена семьи, признанного в установленном порядке недееспособным;
- осуществления протезирования по медицинским показаниям в стационарном специализированном учреждении;
- долечивания в установленном порядке в санаторно-курортных учреждениях, расположенных на территории РФ, непосредственно после стационарного лечения.

Продолжительность выплаты пособия зависит от того, по какой причине наступила нетрудоспособность застрахованного лица.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от причины нетрудоспособности и страхового стажа застрахованного лица. При утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы, протезировании или долечивании пособие выплачивается в следующем размере:

- Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет – 100% от среднего заработка;
- Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет – 80% от среднего заработка;

- Застрахованному лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет – 60% от среднего заработка.

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

Если причиной нетрудоспособности является уход за больным ребёнком, то пособие по временной нетрудоспособности выплачивается:

-при амбулаторном лечении ребёнка – за первые 10 календарных дней в размере, определяемом в зависимости от страхового стажа, за остальные дни – в размере 50% от среднего заработка;

-при стационарном лечении ребёнка – в зависимости от страхового стажа.

в страховой стаж включаются:

–Периоды работы по трудовому договору;

–Периоды государственной гражданской или муниципальной службы;

- периоды иной деятельности, в течение которой гражданин подлежал обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

С 1 января 2010 года в страховой стаж включаются периоды прохождения военной службы.

Расчёт страхового стажа производится на основании записей в трудовой книжке.

Дата приёма на работу (ДП) дата увольнения (наст. время) (ДУ)

Во всех перечисленных выше случаях размер пособия по временной нетрудоспособности не может превышать максимальный размер, установленный федеральным законом.

1.3.6.9 Отражение в бухгалтерском учёте операций по оплате труда

Для обобщения информации о расчётах с персоналом, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе организации, по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям,

пособиям), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации предназначен пассивный счёт 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда».

Заработная плата, начисленная по сделным расценкам, по тарифным ставкам и окладам, премии за производственные показатели относятся в дебет счетов учёта затрат на производство (расходов на продажу): 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» с кредитом счёта 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов от участия в организации, причитающихся работникам данной организации, отражается в бухгалтерском учёте по кредиту счёта 70 в корреспонденции со счётом 84 «Нераспределённая прибыль».

Начисление выплат по больничным листам отражается проводкой Д69 «Расчёты по социальному страхованию» К70, выплаты по больничным листам в связи с заболеванием или бытовой травмой за первые три дня отражаются по дебету счёта учёта затрат и кредиту счёта 70.

Все удержания из заработной платы в бухгалтерском учёте отражаются по дебету счёта 70 в корреспонденции с кредитом следующих счетов:

-68 «Расчёты по налогам и сборам» - на сумму удержанного НДФЛ;

-76 «Расчёты с разными дебиторами и кредиторами» - на сумму удержаний по исполнительным листам;

-71 «Расчёты с подотчётными лицами» - на сумму неизрасходованного аванса;

-73 «Расчёты с персоналом по прочим операциям» - на сумму возмещения материального ущерба; - на сумму, удержанную в погашение займа.

Выплата заработной платы работникам организации осуществляется путём выдачи наличных денежных средств из кассы организации, путём перечисления оплаты труда на лицевые счета работников, открытых в отделениях кредитных организаций, или на банковские карты работников.

Погашение задолженности организации перед работниками по оплате труда оформляется в бухгалтерском учёте записью:

Дебет 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда» кредит счетов учёта денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчётные счета»).

Не полученные работником в срок суммы оплаты труда депонируются, и депонированные суммы сдаются в кредитную организацию на расчётный счёт организации. Операции депонирования заработной платы отражаются по дебету счёта 70 и кредиту счёта 76, субсчёт «Расчёты по депонированным суммам».

Аналитический учёт по счёту 70 «Расчёты с персоналом по оплате труда» организуется по каждому работнику организации.

При отражении в бухгалтерском учёте суммы выплат, начисленных при предоставлении отпуска, следует учитывать изменения, внесённые в нормативные акты с 1 января 2011 года:

- сумма выплат по переходящим отпускам (начало отпуска в одном месяце, окончание – в другом месяце) отражается в полном объёме на дату начисления;

- п.72 положения о ведении бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в РФ, определявший создание резервов в бухгалтерском учёте, отменён. Часть резервов формируется в соответствии с ПБУ 8/2010 «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы». В соответствии с разъяснениями Минфина (письмо Минфина от 14.06.2011 г. №07-02-06/107), обязательства организации в связи с возникновением у работников права на оплачиваемый отпуск, в соответствии с законодательством РФ является оценочным обязательством. С 2012 года вступила в действие поправка в п.п. А п.2 ПБУ 8/2010, которая устранила возможность неоднозначной трактовки признания резерва на оплату отпусков в качестве оценочного обязательства.

Сумма отчислений в резерв может рассчитываться на конец месяца, квартала, года в следующем порядке:

- 1) расчёт производится на основании данных персонафицированного учёта.

По каждому работнику определяется количество заработанных дней отпуска КДО (исходя из его рабочего года), средний дневной заработок (СДЗ). Сумма отчислений в резерв по данному работнику

будет складываться из двух составляющих: отпускные и платежи во внебюджетные фонды на сумму отпускных

СДЗ * КДО + СДЗ * КДО * тариф взносов во внебюджетные фонды.

Сумма отчислений в резерв в целом по организации определяется путём суммирования резервов по каждому работнику.

Создание резерва отражается проводкой Д20(26,44) К96.

Выплата отпускных отражается проводками: Д96 К70, Д96 К69. Если резерва недостаточно, то суммы сверх резерва отражаются проводками Д20(26,44) К70, Д20(26,44) К69.

На следующую отчётную дату рассчитывается сумма отчислений в резерв. Если имеется остаток неиспользованного резерва, то формирование может отражаться одним из следующих способов:

-например, на 30 сентября создан резерв 100000 руб. В 4 квартале выплаты (с отчислениями во внебюджетные фонды) составили 80000 руб.; остаток неиспользованного резерва – 20000 руб. По расчёту сумма отчислений в резерв на 31 декабря 130000 руб. Сторнируется остаток д20 к96 20000 руб. (красным). Отражается резерв на 31 декабря д20 к96 130000=

-рассчитывается сумма, на которую должен быть до начислен резерв

$$130000 - 20000 = 110000=,$$

Что отражается проводкой Д20 К96 110000=

2) расчёт на основании данных персонафицированного учёта - трудоёмкий процесс. Возможны упрощённые варианты:

-расчёт суммы отчислений в резерв по группам работников, например, выделить группы работникам, расходы на оплату труда которых отражаются на счёте 20, на счёте 26 и т.д. СДЗ также рассчитывается по каждой группе;

-расчёт суммы отчислений в целом по организации. При этом учитывается количество дней отпуска в целом по организации и сдз рассчитывается в целом по организации (СДЗ = расходы на от за 12 предшествующих месяцев/ (12*29,4)).

Малые предприятия могут не формировать оценочные обязательства.

1.3.6.10 Документальное оформление операций по расчетам по оплате труда

Унифицированные формы первичной учётной документации по учёту труда и его оплаты, утвержденные постановлением Госкомстата РФ от 06.04.2001 г. №26 с 01.01.2013г. Не обязательны к применению. Они не отменены, но у организаций появилось право применять самостоятельно разработанные формы, предварительно зафиксировав их в качестве приложений в «Учетной политике организации».

В организации должно быть штатное расписание (форма т-3).

Не позднее 15 декабря в организации должен быть утверждён график отпусков на следующий календарный год (форма т-7).

После заключения трудового договора оформляется приказ (распоряжение) о приёме работника на работу (форма т-1).

На основании приказа в трудовую книжку вносится запись о приёме на работу, заполняется личная карточка (форма т-2), а в бухгалтерии открывается лицевой счёт работника (форма т-54 или т-54а).

Кроме того, на каждого работника открывается налоговая карточка, в которой отражается формирование налоговой базы для исчисления НДФЛ, сумма начисленного и удержанного налога; карточка персонифицированного учёта базы для начисления взносов в пенсионный фонд, фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования. Заполняются указанные формы работниками бухгалтерии.

Организация должна заполнять первичные документы по учёту использования рабочего времени и расчётов с персоналом по оплате труда - табель учёта использования рабочего времени и расчёта заработной платы (форма т-12).

Расчётно-платёжная ведомость (форма т-49), расчётная ведомость (форма т-51), платёжная ведомость (форма т-53) применяются для расчёта и выплаты заработной платы работникам организации. При применении расчётно-платёжной ведомости по форме т-49 другие расчётные и платёжные документы не составляются. Ведомости составляются в одном экземпляре в бухгалтерии.

На титульном листе расчётно-платёжной ведомости формы т-49 и платёжной ведомости формы т-53 указывается общая сумма, предназначенная к выплате. Разрешение на выплату заработной платы подписывается руководителем организации или уполномоченным лицом. В конце ведомости указываются суммы выплаченной и депонированной заработной платы. По истечении срока выплаты против фамилий работников, у которых заработная плата не получена, делается отметка «депонировано».

Работником бухгалтерии ведётся журнал регистрации платёжных ведомостей (форма т-53а), которые применяется для учёта и регистрации платёжных ведомостей по произведённым выплатам работникам организации.

1.3.6.11 Начисления на выплаты физическим лицам

Организация производит следующие начисления на выплаты физическим лицам:

1) платежи в пенсионный фонд, фонд социального страхования и фонды обязательного медицинского страхования. Следует руководствоваться 34 главой НК РФ. По указанным платежам ведётся персонифицированный учёт.

2) платежи в фонд социального страхования на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний. Законодательством установлено 32 класса профессионального риска. Организация в зависимости от вида деятельности относится к соответствующему классу профессионального риска и ей устанавливается норматив для начисления взносов от 0,5 до 8,5% от суммы выплат. По платежам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний ведение и учёта не требуется.

В бухгалтерском учёте начисления на выплаты отражаются по кредиту счетов 69-1 «Расчёты по социальному страхованию», 69-2 «Расчёты по пенсионному обеспечению», 69-3 «Расчёты по обязательному медицинскому страхованию» и дебету счетов, на которых отражено начислено выплат.

1.3.7 Учёт доходов, расходов и финансовых результатов организации

1.3.7.1 Учёт прочих доходов и расходов организации

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или непокрытый убыток) складывается из финансового результата по обычным видам деятельности, прочих доходов и расходов.

Чистая прибыль = прибыль (убыток) от продаж +/- сальдо прочих доходов и расходов – штрафы и пени в бюджет и внебюджетные фонды – налог на прибыль

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах отчётного периода предназначен счёт 91 «прочие доходы и расходы».

К счёту 91 могут быть открыты субсчета:

- 91/1 «Прочие доходы»

- 91/2 «Прочие расходы»

- 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов», который предназначен для выявления сальдо прочих доходов и расходов.

Записи по субсчетам 91/1 «Прочие доходы» и 91/2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчёту 91/2 и кредитового оборота по субсчёту 91/1 определяется сальдо прочих доходов и расходов определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчётный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчёта 91/9 на счёт 99 «Прибыли и убытки», т.е. По прочим доходам и расходам у организации может быть прибыль или убыток. Синтетический счёт 91, как и счёт 90 «Продажи», сопоставительный и сальдо на отчётную дату не имеет. По окончании отчётного года все субсчета, открытые к счёту 91 «Прочие доходы и расходы» (кроме субсчёта 91/9) закрываются внутренними записями на субсчёт 91/9 (в порядке, аналогичном рассмотренному по счёту 90 «Продажи»). Аналитический учёт по счёту 91 «Прочие доходы и расходы» ведётся по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учёта по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

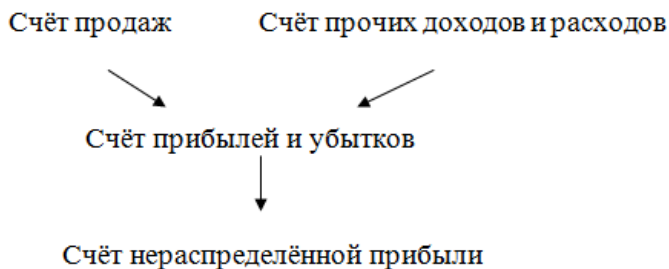
На основании информации, отражённой на счёте 91, формируется раздел «Прочие доходы и расходы» формы «Отчёт о финансовых результатах». В отчёте должны быть выделены проценты к получению, проценты к уплате, доходы от участия в других организациях и прочие доходы, и расходы.

Учитывая требования законодательства по раскрытию в бухгалтерской отчётности информации о прочих доходах и расходах, организация может предусмотреть в рабочем плане счетов большее количество субсчетов, обеспечивающих аналитический учёт.

Большое внимание налоговые органы уделяют анализу расходов, относящихся к прочим. В рабочем плане счетов можно предусмотреть субсчета для раздельного учёта расходов, учитываемых при налогообложении прибыли, не учитываемых при налогообложении прибыли и учитываемых в пределах установленного норматива.

1.3.7.2 Формирование финансового результата и отражение операции в бухгалтерском учёте

Формирование финансового результата организации можно представить в следующем виде:



Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчётном году предназначен счёт 99 «Прибыли и убытки». На счёте 99 в течение отчётного года отражаются:

-прибыль или убыток по обычным видам деятельности – сопоставлением кредитового оборота по субсчёту 90/1 «Выручка» и совокупного дебетового оборота по остальным субсчетам к счёту

90, открытых организацией, определяется прибыль или убыток от обычных видов деятельности и отражается на субсчёте 90/9 «Прибыль\убыток от продаж» в корреспонденции со счётом 99 «Прибыли и убытки»;

-сальдо прочих доходов и расходов за отчётный месяц – сопоставлением оборотов по субсчетам 91/1 «Прочие доходы» и 91/2 «Прочие расходы» определяется финансовый результат по прочим доходам и расходам и отражается на субсчёте 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов» в корреспонденции со счётом 99 «Прибыли и убытки»;

-суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по пересчётам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций – в корреспонденции со счётом 68 «Расчёты по налогам и сборам». Если организация не применяет ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль», то на счёте 99 отражается сумма начисленного налога на прибыль.

Счёт 99 «Прибыли и убытки» - активно-пассивный с односторонним сальдо. Если по окончании отчётного периода сальдо кредитовое, то организацией получена прибыль, а если сальдо дебетовое, то организацией получен убыток.

По окончании отчётного года при составлении годовой бухгалтерской отчётности счёт 99 «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью декабря сумма чистой прибыли (убытка) отчётного года списывается со счёта 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счёта 84 «Нераспределённая прибыль (непокрытый убыток)»:

Д99 «Прибыли и убытки» К84 «Нераспределённая прибыль» - на сумму прибыли отчётного года

Или Д84 «Непокрытый убыток» К99 «Прибыли и убытки» - на сумму убытка отчётного года, т.е. Счёт 84 – активно-пассивный счёт с односторонним сальдо.

1.3.7.3 Взаимосвязь счёта «Прибыли и убытки» с формой «Отчёт о финансовых результатах»

Построение аналитического учёта по счёту 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых

для составления формы «Отчёт о финансовых результатах». Данные по строке «Чистая прибыль (убыток) отчётного периода – сальдо по счёту 99 «Прибыли и убытки» на конец отчётного периода. Строки «Изменение отложенных налоговых активов» и «Изменение отложенных налоговых обязательств» заполняют только те организации, которые обязаны применять ПБУ 18/02 «Учёт расчётов по налогу на прибыль». Полученная организацией чистая прибыль – основа для объявления дивидендов и иного распределения прибыли.

1.3.8 Бухгалтерская (финансовая) отчётность

1.3.8.1. Основные требования к составлению бухгалтерской (финансовой) отчётности

Все организации обязаны составлять и предоставлять в установленном законодательством порядке бухгалтерскую (финансовую) отчётность в соответствии со следующими основными нормативными документами:

- Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [3];
- Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в российской федерации, утвержденным Приказом Минфина России от 29.07.98 № 34Н [5];
- Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организаций» (ПБУ 4/99), утвержденным Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43Н [4];
- Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66Н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» [6].

В соответствии с п.1 ст.13 Федерального закона от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»: «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. Бухгалтерская (финансовая) отчетность должна составляться на основе данных, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета, а

также информации, определенной федеральными и отраслевыми стандартами».

Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой признают последний календарный день отчетного периода. Различают годовую и промежуточную бухгалтерскую отчетность.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный год на русском языке, в валюте российской федерации и содержит показатели деятельности всех подразделений организации, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

В случаях, когда законодательством российской федерации, нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета, договорами, учредительными документами экономического субъекта, решениями собственника экономического субъекта установлена обязанность представления отчетности за отчетный период менее отчетного года, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность признается промежуточной.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) - это отчетность за 1 квартал, полугодие и 9 месяцев. Внутренняя отчетность организации составляется за месяц. Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую (финансовую) отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством российской федерации. Общие требования к промежуточной бухгалтерской отчетности, содержание ее составляющих, правила оценки статей определяются в соответствии с ПБУ 4/99 [3].

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

Утверждение и опубликование бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляются в порядке и случаях, которые установлены федеральными законами. Бухгалтерская (финансовая) отчетность, подлежащая обязательному аудиту, в случае ее опубликования должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением.

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

1.3.8.2. Общие принципы составления отчётности

Бухгалтерская (финансовая) отчётность составляется на основании следующих принципов:

1) достоверности - данные должны быть подтверждены первичными документами и результатами инвентаризации;

2) полноты - отчёт должен включать данные по филиалам, представительствам, обособленным подразделениям;

3) развёрнутого представления данных об активах и обязательствах, если иное не предусмотрено законодательством;

4) критерия существенности, который определяется составителем отчёта;

5) сопоставимости данных, в случае изменения учётной политики, данные за предыдущий год должны быть приведены к новым требованиям;

6) нетто оценки, при которой вычитаются регулирующие величины. (исключение: в пассиве, в разделе 3 «Капитал и резервы» показываются регулирующие величины в скобках).

Бухгалтерская (финансовая) отчётность составляется в тыс. Рублей или в млн. Рублей без знаков после запятой. Величины, которые вычитаются, в формах отчётности указываются в скобках.

1.3.8.3 Пользователи бухгалтерской (финансовой) отчётности

При изучении бухгалтерской (финансовой) отчётности субъекты рыночных отношений преследуют различные цели. Каждый субъект изучает информацию, исходя из своих интересов.

Имеющиеся или потенциальные инвесторы организации, банки, поставщики и другие кредиторы по данным информации, содержащейся в отчетности, делают выводы о финансовых перспективах организации, о ее платежеспособности и ликвидности.

Работники организации заинтересованы в оценке ее стабильности и прибыльности, а также способности обеспечить заработную плату, пенсии, возможность трудоустройства.

Налоговым и финансовым (казначейству) органам, в отличие от других пользователей бухгалтерской(финансовой) отчетности,

имеющим право получать не только отчетную, но и другую учетную информацию, организации, она необходима для проверки правильности уплаты налогов. Учетная информация представляется организацией по требованию контролирующих органов и вышестоящих органов управления, а также аудиторам, осуществляющим по договору проверку. Пользователи, имеющие право доступа к сведениям, составляющим коммерческую тайну организации обязаны ее хранить.

Покупателей интересует информация о стабильности организации.

Правительство и правительственные органы используют информацию, содержащуюся в бухгалтерской(финансовой) отчетности для регулирования деятельности организаций, распределения ресурсов, определения налоговой политики, размещения национального дохода и т. д.

Всем остальным пользователям информация, содержащаяся в бухгалтерской (финансовой) отчетности, как правило необходима для оценки финансового состояния организации, которую они могут получить в органах государственной статистики или непосредственно в организации.

1.3.8.4 Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность включает в себя следующие формы:

- Форма «Бухгалтерский баланс»;
- Форма «Отчёт о финансовых результатах»;

И приложения к ним:

- Форма «Отчёт об изменении капитала»;
- Форма «Отчёт о движении денежных средств»;
- Форма «Отчёт о целевом использовании средств» (входит в состав отчетности некоммерческих организаций).

Кроме того составляются:

- Аудиторское заключение, если бухгалтерская отчетность организации, в соответствии с законодательством, подлежит обязательному аудиту (сдается только в органы статистики);
- Пояснительная записка.

Бухгалтерский баланс отражает имущество организации, собственный капитал и имеющиеся обязательства на отчётную дату. В бухгалтерском балансе содержатся данные на отчётную дату и за два предшествующих года.

Форма «Отчёт о финансовых результатах» содержит сведения о финансовых результатах организации как за отчётный период, так и за аналогичный период предшествующего года. В ней отражён порядок формирования финансовых результатов, показатель чистой прибыли организации.

Форма «Отчёт об изменениях капитала» показывает размер и структуру собственного капитала, представленную в динамике за 2 года. По каждому элементу собственного капитала в форме приведены возможные статьи, влияющие на его величину, данные об остатках на начало и конец предыдущего и отчётного периодов, его пополнении и расходовании.

Форма «Отчёт о движении денежных средств» отражает остатки денежных средств на начало и конец отчётного года и потоки денежных средств (поступления и расходование) в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности предприятия.

Пояснительная записка содержит данные, требование о раскрытии которых определено в п.27 ПБУ 4/99, а также в других ПБУ и не нашедших отражение в формах бухгалтерской отчётности.

Малые предприятия имеют право представлять годовую отчётность в объёме «Бухгалтерского баланса» и «Отчёта о финансовых результатах», составленных по упрощённой форме, предусмотренной приложением № 5 к Приказу № 66Н [6] за исключением случаев, когда малое предприятие подлежит обязательному аудиту (в этом случае отчётность составляется в полном объёме). Формы бухгалтерской (финансовой) отчётности утверждает Министерство финансов РФ, детализацию показателей в формах отчётности устанавливают сами организации.

В состав промежуточной бухгалтерской отчётности входят форма «Бухгалтерский баланс» и форма «Отчёт о финансовых результатах», которые составляются нарастающим итогом с начала года.

1.3.8.5. Бухгалтерский баланс. Порядок формирования его показателей

В соответствии с п.18 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации» бухгалтерский баланс характеризует финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

В форме баланса предусмотрено отражение показателей:

- На отчетную дату;
- На 31 декабря предыдущего года;
- На 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства отражают с подразделением их на краткосрочные и долгосрочные. При этом активы и обязательства относятся к краткосрочным, если срок обращения (погашения) по ним составляет не более 12 месяцев после отчетной даты (или не более продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев). Все остальные активы и обязательства являются долгосрочными.

При заполнении баланса показатели об отдельных активах, обязательствах могут быть приведены общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности. При наличии существенных показателей организация может дополнить баланс новыми строками, в которых необходимо расшифровать данные об отдельных активах и обязательствах.

Стандартная форма бухгалтерского баланса приведена ниже.

1.3.8.6. Отчет о финансовых результатах. Порядок формирования его показателей

Малые предприятия имеют право выбирать, по какой форме составлять отчет о финансовых результатах – упрощенной (Приложение №5 к Приказу № 66Н) или стандартной. Соответствующее решение о своем выборе следует отразить в Учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Ниже приведена стандартная форма «Отчета о финансовых результатах».

1.3.8.7. Порядок и сроки представления бухгалтерской (финансовой) отчетности

Отчётным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно.

Для вновь образованных организаций первым отчётным годом является период с даты государственной регистрации организации по 31 декабря того же календарного года включительно, в котором была регистрация.

Если организация, за исключением кредитной организации, зарегистрирована после 30 сентября, то первым отчётным годом является период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом его государственной регистрации, включительно.

Организация обязана представить годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность в налоговую инспекцию (подп.5.п.1 ст. 23 НК РФ) и органы статистики (п.2ст.18 Закона «О бухгалтерском учете») по месту нахождения не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, промежуточную – в течение 30 дней после окончания отчётного периода.

Организации, имеющие обособленные подразделения, должны представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность в налоговый орган по месту нахождения головной организации.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность в обязательном порядке должна быть утверждена руководителем организации. Подпись главного бухгалтера на отчетности обязательной не является, при этом организация имеет право расширить перечень подписантов отчетности. Закон «о бухгалтерском учете» не ограничивает право руководителя в установленном порядке передать право подписи отчетности другому лицу на основании доверенности.

В установленном законодательством порядке отчетность также направляется собственникам и другим заинтересованным в ней лицам. Открытые акционерные общества, банки, страховые компании в установленном законодательством порядке должны официально опубликовать свою отчетность.

1.3.8.8 Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности

Согласно *пункту 2 ПБУ 22/2010*:

1) **Под ошибкой** понимается «неправильное отражение (не отражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организаций», то есть не в соответствии с предписаниями действующих нормативных документов.

2) ***Наиболее часто* встречающиеся причины, в результате которых может появиться ошибка, это:***

- неправильное применение законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете и (или) нормативных актов по бухгалтерскому учету;
- неправильное применение учетной политики организации;
- неточности в вычислениях;
- неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности;
- неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестные действия должностных лиц организации.

*Перечень причин не является закрытым.

3) **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 (не отражения) таких фактов хозяйственной деятельности.

Ошибкой не признается изменение оценочных значений* в частности:

- резервов по сомнительным долгам,
- резервов под обесценение финансовых вложений,
- резервов под снижение стоимости МПЗ.

* Вышеуказанные оценочные значения **не отражаются** в бухгалтерской отчетности отдельными строками, а корректируют отдельные показатели бухгалтерского баланса.

Некоторые причины появления ошибок

1. *Неправильное применение законодательства РФ о бухгалтерском учете и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету.*

Например, организация не проводила инвентаризацию имущества при смене материально ответственного лица – работника склада. Однако в соответствии со статьей 11 федерального закона от 06.12.2011г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности обязана была провести ее.

2. *Неправильное применение учетной политики организации.*

Например, учетной политикой организации определено, что списание материалов в производство должен использоваться метод ФИФО, а фактически применяется метод списания материалов по средней себестоимости.

3. *Неточности в вычислениях.*

Например, при вводе в эксплуатацию основного средства был неверно определен срок его полезного использования, что привело к искажению в начислении амортизации, и, следовательно, к неправильному отражению остаточной стоимости ос и расходов по амортизации.

4. *Неправильная классификация или оценка фактов хозяйственной деятельности.*

Например, неполное определение затрат при формировании первоначальной стоимости объекта основных средств.

5. *Неправильное использование информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности.*

Например, несвоевременная передача в бухгалтерию документов на поступившие в организацию материалы.

6. *Недобросовестные действия должностных лиц организации.*

Например, фальсификация документов, вуалирование данных бухгалтерской отчетности («свернутое» сальдо по счетам 60,62,76,71).

Существенность ошибки и ее критерии.

Для выбора порядка исправления ошибок организация должна подразделить их на **существенные и не существенные.**

Согласно пункту 3 ПБУ 22/2010:

«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 из характера соответствующей статьи (статей) бухгалтерской отчетности.»

каждой организации необходимо разработать и отразить в своей учетной политике для целей бухгалтерского учета **критерии отнесения ошибок к существенным**.

Например, в учетной политике организации может быть сформулировано следующее положение: «обнаруженная ошибка признается существенной, если она приводит к искажению показателя бухгалтерской отчетности более, чем на (5% - 10%) от валюты баланса (либо от суммы определенного показателя)».

Главное условие для определения критерия существенности – влияние того или иного показателя отчетности (отклонения данных и т.п.) На оценку данной отчетности заинтересованным пользователем* (п. 11 ПБУ 4/99).

*** заинтересованными пользователями являются:**

- акционеры акционерного общества,
- участники общества с ограниченной ответственностью,
- органы государственной власти, органы местного самоуправления или иные органы, уполномоченные осуществлять права собственника,
- и другие.

Исправление ошибок в первичных учетных документах

Федеральный закон от 06.12.2011г. «о бухгалтерском учете»:

Пункт 3 статья 9:

«первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его совершения.»

Пункт 7 статья 9:

«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».

«ошибки в первичных учетных документах, не препятствующие налоговым органам при проведении налоговой проверки идентифицировать продавца, покупателя товаров (работ, услуг), имущественных прав, наименование товаров (работ, услуг) их стоимость и другие обстоятельства документируемого факта хозяйственной жизни, обуславливающие применение соответствующего порядка налогообложения, не являются основанием для отказа в принятии соответствующих расходов в уменьшение налоговой базы по налогу на прибыль».

1. **Письмо ФНС России** от 12.02.2015г. № гд-4-3/2104 «по вопросу несущественности ошибок в первичных учетных документах» **вместе с письмом Минфина России** от 04.02.2015 № 03-03-10/4547.

2. **Письмо Минфина России** от 01.09.2014г. № 03-07-09/43645 (о заполнении строки 66 «ИНН/КПП покупателя» счета-фактуры при реализации товаров обособленному подразделению организации).

3. **Письмо Минфина России** от 18.04.2014г. № 03-04-06/17867 (о ведении регистров налогового учета налоговым агентом по НДСЛ и применении к нему ответственности за неверное отражение дат получения дохода).

Способы исправления ошибок

Корректирующий способ.

Допущенную ошибку следует зачеркнуть одной чертой (так чтобы можно было прочесть неправильную запись) и написать сверху правильный текст или сумму. Затем правильный текст или сумму повторяют на полях документа или внизу и заверяют подписью лица, внесшего исправление, по согласованию с

участниками хозяйственной операции и с указанием даты внесения исправлений.

Способ дополнительной записи(проводки).

В случае, когда в бухгалтерской проводке или учетных регистрах указана сумма операции меньше, той что является фактической, для исправления такой ошибки дополнительные бухгалтерские проводки на разность между правильной и заниженной суммами операции.

Способ «красное сторно».

В случае, когда в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, неправильная старая запись аннулируется путем ее повторения красным цветом и совершается новая правильная запись, но уже обычным цветом.

Существует *три вида ошибок*, которые должны быть исправлены путем сторнирования.

1) Бухгалтерская проводка и записи по счетам сделаны необоснованно, так как хозяйственная операция не имела места. Такая ошибка может быть исправлена одной «красной» проводкой и записью в учетные регистры, которые аннулируют неправильные записи.

2) Бухгалтерская проводка и записи по счетам сделаны на основе первичного документа и соответствуют сумме операций. Сумма ошибочно отнесена не на тот счет. Для исправления составляются две проводки. В первой проводке красным цветом повторяется неправильная корреспонденция. Во второй проводке дается правильная корреспонденция.

3) Когда проводка составлена правильно, но сумма операции завышена. В этих случаях делается запись красным цветом на сумму завышения.

1. Ошибки прошлых лет исправлять способом «сторно» нельзя!

(сторно в переводе с итальянского означает «вычитание»).

2 . В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления **не допускаются**.

Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-у «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном

порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства».

пункт 4.7:

«в документы, оформленные на бумажном носителе, **за исключением кассовых документов***, допускается внесение исправлений, содержащих дату исправления, фамилии и инициалы, а также подписи лиц, оформивших документы, в которые внесены исправления.... В документы, оформленные в электронном виде, внесение исправлений после подписания указанных документов **не допускается».**

**кассовые документы это приходные и расходные кассовые ордера.*

Таблица 1.3.2 – Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с ПБУ 22/2010

Период выявления ошибки	Порядок исправления ошибок	
	Существенные	Несущественные
До 31 декабря отчетного года (п. 5)	Вносят исправительные записи по соответствующим счетам в месяце обнаружения	
После 31 декабря до даты подписания отчетности (п. 6)	Вносят исправительные записи по соответствующим счетам за декабрь отчетного года	
После даты подписания отчетности, но до даты представления пользователям (п. 7)	Вносятся исправительные записи по соответствующим счетам датой 31 декабря отчетного года.	Вносятся исправительные записи по соответствующим счетам в месяце обнаружения в корреспонденции со счетом 91 (п. 14)
После представления отчетности пользователям, но до даты ее утверждения (п. 8)	Составляется пересмотренная бухгалтерская отчетность	
После утверждения отчетности за год (п.9)	1) вносятся исправительные записи по соответствующим счетам в корреспонденции со счетом 84 2) путем ретроспективного пересчета показателей бухгалтерской отчетности	
До начала самого раннего из дат, представленных в отчетности за текущий	1) подлежат корректировке вступительные сальдо по соответствующим статьям	

год (п.11)	<p>активов, обязательств и капитала на начало самого раннего из периодов пересчет за который возможен.</p> <p>2) если невозможно определить влияние существенной ошибки на предшествующие отчетные периоды, необходимо скорректировать вступительное сальдо на начало самого раннего из периодов, пересчет за который возможен.</p>	
<p>После утверждения годовой отчетности субъекты малого предпринимательства (за исключением эмитентов публично размещаемых ценных бумаг). (п.9)</p>	<p>Вносят исправительные записи по соответствующим счетам в месяце обнаружения в корреспонденции со счетом 91 без ретроспективного пересчета отчетности (п. 14)</p>	

Даты работы с годовой бухгалтерской отчетностью:

- отчетная дата – 31 декабря отчетного года;
- дата подписания – крайний срок для подписания может быть предусмотрен бухгалтерской учетной политикой;
 - дата представления – в пределах 90 дней по окончании отчетного года;
 - дата утверждения годовым общим собранием участников
 - в АО собрание должно проводиться в марте – июне года, следующего за отчетным,
 - в ООО – в марте – апреле;
 - дата публикации – не позднее 1 июля года, следующего за отчетным.

1.4. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ

1.4.1 Значение и задачи анализа финансового состояния

В процессе анализа финансового состояния выявляется обеспеченность предприятия финансовыми ресурсами, целенаправленность их размещения и использования, определяются финансовые взаимоотношения с другими субъектами хозяйствования, платежеспособность самого предприятия и его рыночная устойчивость.

Финансовое состояние организации – это категория, отражающая состояние капитала в процессе его кругооборота и способность предприятия к саморазвитию на фиксированный момент времени, т.е. наличие, размещение и эффективное использование финансовых ресурсов. Финансовое состояние может быть абсолютно устойчивым, нормальным, неустойчивым, кризисным. Способность предприятия своевременно производить платежи, финансировать свою деятельность на расширенной основе, переносить непредвиденные потрясения и поддерживать платежеспособность свидетельствуют об устойчивом финансовом состоянии. *Финансовая устойчивость предприятия* – это способность субъекта хозяйствования функционировать и развиваться, сохранять равновесие своих активов и пассивов в изменяющейся среде, гарантирующее его платежеспособность и инвестиционную привлекательность в границах допустимого уровня риска. Устойчивое финансовое положение обеспечивается при следующем соотношении темпов роста совокупного капитала (активов) (T_A), объема реализации продукции (T_B) и прибыли ($T_{П}$):

$$100\% < T_A < T_B < T_{П}.$$

Основной задачей анализа финансового состояния является своевременное выявление и устранение недостатков в финансовой деятельности субъекта хозяйствования, поиск резервов улучшения финансового состояния и платежеспособности. В ходе анализа изучают: вопросы имущественного состояния предприятия; вопросы размещения средств в сфере производства и сфере обращения; обеспечение предприятия оборотными средствами и эффективность их использования; направления использования

финансовых результатов; структуру капитала, соотношение собственных и заемных средств; финансовые отношения предприятия; его платежеспособность, кредитоспособность; устойчивость финансового состояния.

На каждом этапе анализа используются свои показатели для оценки финансового состояния. Анализ финансовой деятельности обычно проводится за отчетный год. Анализ за более короткий промежуток времени (квартал) может быть более полезен для текущей оценки финансового состояния. В проведении анализа финансового состояния заинтересован не только менеджмент организации, но и инвесторы, кредиторы и др. субъекты. Анализ финансового состояния предприятия с точки зрения кредиторов предполагает: оценку настоящей и будущей его доходности; оценку его платежеспособности; оценку настоящей и будущей ликвидности. Анализ финансового состояния предприятия с точки зрения инвесторов предполагает: оценку эффективности использования имущества предприятия и оценку настоящей и будущей доходности предприятия.

Финансовый анализ базируется в основном на бухгалтерской отчетности, которая составляется предприятиями по единым таблицам независимо от организационных форм, типа собственности, вида экономической деятельности и представляется в органы государственной налоговой инспекции и банки. *Основными источниками информации* служат отчетный бухгалтерский баланс и другие отчеты: о прибылях и убытках, об изменении собственного капитала, о движении денежных средств, об использовании целевого финансирования.

1.4.2 Характеристика содержания и структуры бухгалтерского баланса

Анализ финансового состояния предприятия начинается с общей характеристики содержания и структуры бухгалтерского баланса.

Баланс предприятия является основным источником данных для анализа финансового состояния. Бухгалтерский баланс – способ обобщенного отражения в стоимостной оценке состояния активов предприятия и источников их образования на определенную дату. Показатели баланса позволяют дать общую оценку финансового

положения предприятия на отчетную дату, охарактеризовать произошедшие изменения в структуре имущества и источниках его формирования за истекший период.

По форме баланс является таблицей, в которой с одной стороны (в активе) отражаются средства предприятия, а с другой (в пассиве) – источники их образования. В активе баланса отражается стоимость имущества и долговых прав, которыми располагает предприятие на отчетную дату, т.е. актив характеризует направления вложения средств (инвестиций); в пассиве – источники финансовых ресурсов и обязательства предприятия по займам и кредиторской задолженности (таблица 1.4.1). В основе расположения разделов и статей баланса лежит критерий ликвидности, который позволяет оценить стабильность финансового положения предприятия.

Таблица 1.4.1 – Структура бухгалтерского баланса

Активы	На начало отчетного периода, тыс. руб.	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Структура на начало отчетного периода, %	Структура на конец отчетного периода, %	Собственный капитал и обязательства	На начало отчетного периода, тыс. руб.	На конец отчетного периода, тыс. руб.	Структура на начало отчетного периода, %	Структура на конец отчетного периода, %
I. Долгосрочные активы					III. Собственный капитал				
					IV. Долгосрочные обязательства				
II. Краткосрочные активы					V. Краткосрочные обязательства				
БАЛАНС			100,00	100,00	БАЛАНС			100,00	100,00

В первом разделе показываются данные о затратах инвестиционного характера, связанных с приобретением или созданием основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных активов. Основные средства, нематериальные активы в бухгалтерском балансе приводятся по остаточной стоимости. Второй раздел актива баланса содержит информацию о краткосрочных активах. Поскольку наиболее мобильными в составе всех средств предприятия являются его оборотные средства, то финансовое состояние, прежде всего, зависит от эффективности использования этих средств. В пассиве баланса находят отражение источники приобретения имущества предприятия, которые подразделяются на собственные и заемные. Собственные средства

приводятся в третьем разделе баланса: уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, прибыль, целевое финансирование. Долгосрочные и краткосрочные заемные источники приобретения имущества соответственно отражаются в четвертом и пятом разделах баланса.

1.4.3 Анализ наличия, динамики, состава и структуры имущества предприятия

Важное значение в финансовой деятельности имеет размещение средств предприятия. От того, какие ассигнования вложены в основные и оборотные средства, сколько их находится в сфере производства и в сфере обращения, насколько оптимально их соотношение, во многом зависят результаты производственно-финансовой деятельности и финансовое состояние предприятия. Аналитическая характеристика имущества предприятия осуществляется по данным актива баланса; цель этапа – установление изменения доли долгосрочных и краткосрочных активов в общей стоимости имущества предприятия.

Структура имущества, как соотношение между долгосрочными и краткосрочными активами, зависит от вида экономической деятельности предприятия. В общем виде показатели динамики, состава и структуры имущества предприятия могут быть представлены в аналитической в таблице (таблица 4.2).

Основные средства «связывают» капитал предприятия и являются ответом возникновения постоянных затрат (амортизация, содержание и эксплуатация оборудования), которые не зависят от уровня доходности и объема выпуска. Постоянные затраты вынуждают предприятие к более полному и интенсивному использованию производственных мощностей, увеличению сбыта в целях распределения затрат на больший объем продукции для возможного снижения себестоимости. Высокая доля основных средств снижает способность предприятия приспосабливаться к конъюнктурным колебаниям и изменениям спроса. Поэтому оснащенность основными средствами позволяет оценивать гибкость предприятия.

На основании изучения изменений доли оборотных средств можно получить представление о сбыте предприятия, если сравнивать его с выручкой от реализации (увеличение дебиторской задолженности означает увеличение сбыта, если одновременно увеличивается выручка от реализации). Можно рассчитать сумму оборотных средств, приходящихся на 1 руб. основных средств.

После общей оценки состава и структуры проводится детальный анализ по видам долгосрочных и текущих активов (т.е. по каждому разделу баланса) и заполняются аналогичные таблицы.

Таблица 1.4.2 – Анализ динамики, состава и структуры имущества предприятия

Активы	На начало периода, тыс. руб.	На конец периода, тыс. руб.	Структура на начало периода, %	Структура на конец периода, %	Изменение в структуре, %	Абсолютный прирост, тыс. руб.	Темп роста, %
1	2	3	4	5	гр.6= гр.5- гр.4	гр.7=гр.3- гр.2	гр.8=(гр.3/ гр.2)*100
I. ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ							
Основные средства							
Нематериальные активы							
Доходные вложения в материальные активы							
Вложения в долгосрочные активы							
Долгосрочные финансовые вложения							
Отложенные налоговые активы							
Долгосрочная дебиторская задолженность							
Прочие долгосрочные активы							
ИТОГО по разделу I							
II. КРАТКОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ							
Запасы							
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации							
Расходы будущих периодов							
Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам							
Краткосрочная дебиторская задолженность							
Краткосрочные финансовые вложения							
Денежные средства и эквиваленты денежных средств							
Прочие краткосрочные активы							
ИТОГО по разделу II							
БАЛАНС			100	100	-		

Если сокращается стоимость долгосрочно используемых и нематериальных видов имущества, то это является сигналом, свидетельствующим о некотором снижении производственного потенциала (для подтверждения сравнивают данные за ряд месяцев, кварталов). Чтобы выявить факторы, за счет которых произошли

изменения стоимости долгосрочных активов, следует проанализировать данные о поступлении и выбытии этих активов.

Средства, вложенные в краткосрочные активы, могут находиться в сфере производства (запасы, незавершенное производство) и в сфере обращения (готовая продукция на складах и отгруженная покупателям, средства в расчетах, денежная наличность в кассе и на счетах в банках).оборотный капитал может функционировать в денежной и материальной форме. Для стабильного, хорошо отлаженного производства и реализации продукции характерна и стабильная структура текущих активов. Предприятие может испытывать финансовые трудности, если оно нерационально использовало свои финансовые ресурсы, вложив их в сверхнормативные производственные запасы или допустив большую дебиторскую задолженность. В период инфляции вложение средств в денежные активы приводит к понижению покупательной способности.

В процессе последующего анализа необходимо установить изменения в структуре текущих активов, размещение их в сфере производства и сфере обращения, эффективность использования. Изучаются и отдельные группы краткосрочных активов, оказывающие наиболее существенное влияние на платежеспособность и финансовую устойчивость предприятия.

Анализируя *структуру производственных запасов*, определяются виды запасов по плану и фактически, их отклонение в стоимостном выражении, рассчитывается влияние изменения количества и цены на величину запасов по каждому виду (сырье, материалы, топливо, запасные части и др.). Наличие излишних запасов говорит о том, что оборотные средства на длительное время заморожены в производственных запасах, в результате чего снижается эффективность их использования.

Анализируя *структуру средств обращения* (готовая продукция, средства в расчетах, финансовые вложения, денежные средства в кассе и на счетах), изучается состав, структура и динамика этих средств, выясняют причины увеличения их суммы и ищут возможности высвобождения их из сферы обращения и использования в сфере производства; дают оценку влияния изменения суммы дебиторской задолженности на финансовое

состояние организации. Увеличение сумм на счетах дебиторов не всегда должно оцениваться отрицательно (при расширении деятельности). В составе дебиторской задолженности следует выявить просроченную задолженность: при наличии такой задолженности средства отвлекаются из оборота предприятия, что приводит к финансовым затруднениям, нехватке средств для приобретения производственных запасов, выплаты заработной платы. Замораживание средств на этой стадии приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств, поэтому каждое предприятие заинтересовано в сокращении сроков платежей.

1.4.4 Анализ наличия, динамики, состава и структуры источников средств предприятия

Поступление, приобретение, создание имущества предприятия осуществляется за счет собственных и заемных (привлеченных) средств, характеристика соотношения которых раскрывает существо его финансового состояния. Оценка состава и структуры источников средств предприятия производится по показателям пассива баланса. Определяют долю собственного и заемного капитала в общей сумме баланса; соотношение собственного и заемного капитала; темпы накопления собственного капитала; соотношение долгосрочной и краткосрочной задолженности; обеспеченность оборотных средств собственными источниками финансирования.

Для общей характеристики состава источников средств предприятия и их структуры составляется аналитическая таблица (таблица 4.3).

Собственный капитал (*СК*) выполняет две функции: ответственности (гарантии) перед кредиторами и финансирования долгосрочно используемых основных средств. Доля его зависит от вида экономической деятельности. Можно сказать, что экономическая и финансовая стабильность тем больше, чем выше доля собственного капитала. Его высокая доля делает предприятие независимым по отношению к кредиторам. Доля заемного капитала (*ЗК*) в общем капитале отражает степень задолженности. Повышение доли заемного капитала означает сужение самостоятельности.

Таблица 1.4.3 – Анализ динамики, состава и структуры источников средств предприятия

Собственный капитал и обязательства	На начало периода, тыс. руб.	На конец периода, тыс. руб.	Структура на начало периода, %	Структура на конец периода, %	Изменение в структуре, %	Абсолютный прирост, тыс. руб.	Темп роста, %
1	2	3	4	5	гр.6= гр.5- гр.4	гр.7=гр.3- гр.2	гр.8=(гр.3/ гр.2)*100
III. СОБСТВЕННЫЙ КАПИТАЛ							
Уставный капитал							
Неоплаченная часть уставного капитала							
Собственные акции (доли в уставном капитале)							
Резервный капитал							
Добавочный капитал							
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)							
Чистая прибыль (убыток) отчетного периода							
Целевое финансирование							
ИТОГО по разделу III							
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА							
Долгосрочные кредиты и займы							
Долгосрочные обязательства по лизинговым платежам							
Отложенные налоговые обязательства							
Доходы будущих периодов							
Резервы предстоящих платежей							
Прочие долгосрочные обязательства							
ИТОГО по разделу IV							
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА							
Краткосрочные кредиты и займы							
Краткосрочная часть долгосрочных обязательств							
Краткосрочная кредиторская задолженность							
Обязательства, предназначенные для реализации							
Доходы будущих периодов							
Резервы предстоящих платежей							
Прочие краткосрочные обязательства							
ИТОГО по разделу V							
БАЛАНС							

Способ формирования структуры заемных и собственных средств, используемых для финансирования активов, определяет степень риска и характеризует финансовую устойчивость организации. Для оценки внешнего финансирования значение имеет структура заемного капитала: чем больше доля краткосрочного капитала во всем заемном, тем выше оценивается финансовая напряженность и риск финансового неравновесия.

Привлечение заемных средств в оборот предприятия – нормальное явление: это способствует временному улучшению финансового состояния при условии, что эти средства не замораживаются и своевременно возвращаются. В противном случае может возникнуть просрочка кредиторской задолженности, приводящей к ухудшению финансового состояния. Поэтому по

данным бухгалтерского учета изучают состав, причины и сроки возникновения кредиторской задолженности.

Оценка изменений, которые произошли в структуре источников средств предприятия, может быть разной с позиции инвесторов и с позиции предприятия. Для банков и прочих инвесторов более надежная ситуация, если доля собственного капитала у клиента более высокая. Это исключает финансовый риск. Для более глубокого понимания происходящих на предприятии процессов формирования и изменения пассивов необходимо более детальное их изучение, включающее сравнительный анализ источников и средств предприятия по различным направлениям. Сравнение активов и пассивов предприятия дает возможность сделать заключение об эффективности финансовой политики за изучаемый период.

1.4.5 Анализ источников покрытия имущества предприятия

Показатели покрытия являются инструментами оценки оснащенности капиталом и финансовой стабильности. Проводя анализ источников финансирования основных средств и других долгосрочных активов, следует иметь в виду, что ими, как правило, являются собственный капитал и долгосрочные заемные средства. Изучение источников формирования оборотных средств играет важную роль по причине их прямого влияния на текущее финансовое состояние. Краткосрочные активы образуются как за счет собственных, так и заемных средств. Расчет покрытия отчетливо показывает финансирование отдельных частей имущества предприятий. Из относительных показателей в практике анализа получили распространение *I* и *II* степени покрытия.

I степень покрытия отражает достаточность собственного капитала для финансирования активов долгосрочного использования:

$$Ст.покр._1 = \frac{СК}{ДА} \times 100\% ,$$

Где *ДА* – долгосрочные активы организации.

Покрытие характеризуется как хорошее, если собственный капитал полностью покрывает долгосрочные активы, и как

отличное – если собственный капитал дополнительно финансирует запасы имущества (такая ситуация встречается нечасто).

II степень покрытия оценивается в виде соотношения долгосрочных источников финансирования и стоимости долгосрочных активов:

$$Ст.покр._2 = \frac{СК + ДО}{ДА} \times 100\% ,$$

Где *ДО* – долгосрочные обязательства (долгосрочный заемный капитал) организации.

Чем больше покрытие *II*-й степени превышает 100 %, тем большую финансовую стабильность имеет предприятие (долгосрочными источниками финансируется часть оборотных средств).

Последовательный расчет покрытия имущества может быть произведен в таблице (таблица 1.4.4).

Таблица 1.4.4 – Расчет покрытия имущества

Показатели	В начале периода, тыс. руб.	В конце периода, тыс. руб.
Собственный капитал		
- долгосрочные активы		
= недо/перепокрытие собственным капиталом		
+ долгосрочный заемный капитал		
= долгосрочный капитал для финансирования краткосрочных активов		
- краткосрочные активы		
= краткосрочный заемный капитал для финансирования текущих активов		

Особое значение имеет анализ структуры источников финансирования краткосрочных активов (*КА*): анализируются собственные оборотные средства и заемные (краткосрочные кредиты и займы, кредиторская задолженность). Наличие

собственных оборотных средств определяется как разность между суммой собственного капитала и долгосрочных обязательств и стоимости долгосрочных активов:

$$COC = CK + ДО - ДА .$$

При наличии собственных оборотных средств определяется коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами – отношение собственных оборотных средств к стоимости краткосрочных активов:

$$k_{обесп.СOC} = \frac{COC + ДО - ДА}{КА} .$$

Вертикальный и горизонтальный анализ финансирования капитала организации может проводиться с помощью следующих показателей, представленных в таблице 1.4.5.

Таблица 1.4.5 – Показатели финансирования капитала

Показатели	Алгоритм расчета	В начале периода	В конце периода	Изменение
1. Степень финансовой независимости, %	$Ст_{нез} = \frac{CK}{OK} \times 100$			
2. Степень задолженности, %	$Ст_{зад} = \frac{ЗК}{OK} \times 100$			
3. Степень статичной задолженности, %	$Ст_{ст.зад.} = \frac{ЗК}{CK} \times 100$			
4. Удельный вес долгосрочного заемного капитала, %	$Уд.в_{ДО} = \frac{ДО}{OK} \times 100$			
5. Удельный вес краткосрочного заемного	$Уд.в_{КО} = \frac{КО}{OK} \times 100$			

капитала, %				
6. Работающий капитал, тыс. руб.	$PK = KA - KO$			

1.4.6 Анализ платежеспособности и ликвидности

Ключевым показателем, характеризующим финансовое состояние предприятия, является его платежеспособность, т.е. возможность наличными ресурсами своевременно погасить свои платежные обязательства. Анализ платежеспособности необходим не только руководству предприятия с целью оценки и прогнозирования финансовой деятельности, но и для внешних инвесторов. Важно знать о финансовых возможностях партнера, если возникает вопрос о предоставлении ему коммерческого кредита или отсрочки платежа. Оценка платежеспособности осуществляется на основе характеристики ликвидности текущих активов, т.е. времени, необходимого для превращения их в денежную наличность. Понятия платежеспособности и ликвидности очень близки, но второе более емкое. От степени ликвидности баланса зависит платежеспособность. В то же время ликвидность характеризует не только текущее, но и перспективное состояние расчетов.

Ликвидность зависит от степени соответствия величины имеющихся платежных ресурсов величине краткосрочных долговых обязательств. При этом в качестве платежных ресурсов могут рассматриваться в первую очередь денежные средства и краткосрочные финансовые вложения. Это самые мобильные активы организации. К наиболее трудно реализуемым активам относят основные средства и нематериальные активы.

При недостатке денежных средств и краткосрочных финансовых вложений и краткосрочных финансовых вложений для погашения текущих долгов организация может обращать в платежную наличность следующий по мобильности вид активов – дебиторскую задолженность. Если и ее недостаточно для погашения краткосрочных долговых обязательств, то организация вынуждена обращать в платежные ресурсы материальные текущие активы – запасы.

Оценка ликвидности проводится расчетом коэффициентов. Для этого необходимо построить *баланс ликвидности*, сгруппировав *краткосрочные активы* по срокам превращения их в денежные средства, а *краткосрочные обязательства* – по степени срочности их погашения на основании данных отчетного бухгалтерского баланса.

Оборотные средства делятся на 3 группы:

1 группа (A_1) – деньги и краткосрочные финансовые вложения (наиболее мобильная часть оборотных средств – высоколиквидные активы);

2 группа (A_2) – краткосрочная дебиторская задолженность, готовая продукция, товары отгруженные (их ликвидность зависит от своевременности оформления банком документов, скорости документооборота в банках и платежеспособности покупателей продукции);

3 группа (A_3) – производственные запасы, расходы будущих периодов и незавершенное производство и др. Активы, требующие большого срока для превращения их в готовую продукцию и, следовательно, в деньги.

Для построения баланса ликвидности в его актив добавляется 4 группа (A_4) – долгосрочные активы предприятия.

Соответственно на три группы разбиты и краткосрочные платежные обязательства:

1 группа (P_1) – задолженность, сроки погашения которой уже наступили (задолженность по оплате труда, социальному страхованию, налогам и сборам);

2 группа (P_2) – задолженность перед поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками, которую следует погасить в ближайшее время;

3 группа (P_3) – задолженности банкам по кредитам, сроки погашения которых оговорены в соглашениях и наступят не так скоро.

В пассив аналитического баланса ликвидности включена 4 группа (P_4) – собственный капитал организации и ее долгосрочные обязательства.

На основании баланса ликвидности производится расчет следующих коэффициентов.

Коэффициент текущей платежеспособности – это отношение наиболее ликвидных средств (A_1) к первоочередным долгам (Π_1):

$$k_{\text{тек. плат.}} = \frac{A_1}{\Pi_1}.$$

Результат такого сопоставления позволяет оценить достаточность имеющихся у организации средств для оплаты наиболее срочных долгов. Очевидно, что *значение данного показателя должно превышать 1*. Для оперативного анализа платежеспособности составляют платежный календарь на каждые пять-шесть дней с учетом данных об отгрузке и реализации продукции, о закупках средств производства, документов о расчетах по оплате труда и др.

Коэффициент абсолютной ликвидности – это отношение легко ликвидных активов (A_1) ко всем краткосрочным обязательствам организации ($KO = \Pi_1 + \Pi_2 + \Pi_3$):

$$k_{\text{абс. л.}} = \frac{A_1}{\Pi_1 + \Pi_2 + \Pi_3} = \frac{A_1}{KO}$$

Этот коэффициент является наиболее жестким критерием ликвидности, показывая, какая часть краткосрочных заемных обязательств может быть при необходимости погашена немедленно. Чем выше его величина, тем больше гарантия погашения долгов, так как для этой группы активов практически отсутствует опасность потери стоимости в случае ликвидации предприятия и не существует никакого временного лага для превращения их в платежные средства. Минимально допустимое значение коэффициента абсолютной ликвидности – 0,2, т.е. Независимо от вида экономической деятельности организация должна иметь возможность немедленно погасить пятую часть всех краткосрочных обязательств.

Следует иметь в виду, что сам по себе уровень коэффициента абсолютной ликвидности еще не является признаком плохой или хорошей платежеспособности. При оценке его уровня необходимо учитывать скорость оборота средств в текущих активах и скорость оборота краткосрочных обязательств. Если платежные средства оборачиваются быстрее продолжительности периода возможной отсрочки платежных обязательств, то платежеспособность

предприятия нормальная. В то же время постоянное отсутствие денежной наличности приводит к тому, что предприятие становится хронически неплатежеспособным, а это можно расценить как первый шаг на пути к банкротству.

Коэффициент промежуточной ликвидности – это отношение суммы легко ликвидных активов (A_1) и краткосрочной дебиторской задолженности, отнесенной ко 2-й группе активов по степени ликвидности ($ДЗ$) ко всем краткосрочным обязательствам организации ($КО = П_1 + П_2 + П_3$):

$$k_{\text{пром.л.}} = \frac{A_1 + ДЗ}{П_1 + П_2 + П_3} = \frac{A_1 + ДЗ}{КО}$$

Этот коэффициент позволяет определить, какая часть краткосрочных заемных обязательств может быть погашена денежными средствами с учетом погашения дебиторской задолженности.

Коэффициент общей ликвидности – это отношение краткосрочных активов ($КА = A_1 + A_2 + A_3$) к текущим обязательствам ($КО = П_1 + П_2 + П_3$):

$$k_{\text{общ.л.}} = \frac{A_1 + A_2 + A_3}{П_1 + П_2 + П_3} = \frac{КА}{КО}$$

Данный коэффициент, иначе называемый *коэффициентом текущей ликвидности*, определяет, в какой степени текущие обязательства покрываются текущими активами. Он показывает, сколько денежных единиц текущих активов приходится на одну денежную единицу текущих обязательств. Расчет показателя основывается на том, что предприятие погашает краткосрочные обязательства в основном за счет текущих активов; следовательно, если текущие активы превышают по величине текущие обязательства, предприятие может рассматриваться как успешно функционирующее. Размер превышения и задается коэффициентом текущей ликвидности. Низкий уровень ликвидности может свидетельствовать о затруднениях в сбыте продукции, о плохой организации снабжения и других проблемах предприятия. Очень высокая степень ликвидности характеризует благоприятные условия для кредиторов и инвесторов, но вместе с тем это может означать, что предприятие имеет больше средств, чем может

эффективно использовать, что влечет за собой ухудшение эффективности использования всех видов активов. В зависимости от вида экономической деятельности уровень показателя должен составлять не менее 1–1,7. Нижняя граница обусловлена тем, что оборотных средств должно быть достаточно для погашения краткосрочных обязательств, иначе предприятие окажется под угрозой банкротства.

Критическая оценка ликвидности – это отношение текущих активов ($КА = A_1 + A_2 + A_3$) за вычетом производственных запасов ($ПЗ$), относимых к 3 группе, к текущим обязательствам ($КО = П_1 + П_2 + П_3$):

$$k_{\text{крит.л.}} = \frac{A_1 + A_2 + A_3 - ПЗ}{П_1 + П_2 + П_3} = \frac{КА - ПЗ}{КО}$$

Этот показатель называют *коэффициентом срочной ликвидности*. Он аналогичен по смыслу коэффициенту текущей ликвидности, но исчисляется по более узкому кругу текущих активов: из расчета исключена наименее ликвидная их часть – производственные запасы. Этот коэффициент иногда называют *быстрым*, так как он определяет способность предприятия выполнять свои текущие обязательства за счет быстрой продажи ликвидных активов. При равном показателе общей ликвидности у двух предприятий финансовое положение предпочтительней будет у того из них, кто имеет более высокую долю денежных средств и ценных бумаг в текущих активах. Высокое значение коэффициента критической ликвидности является показателем низкого финансового риска и хороших возможностей для привлечения дополнительных средств со стороны. Следует отметить, что расчет данного коэффициента производят производственные предприятия; очевидно, минимальный уровень критической оценки ликвидности равен 1.

Результаты расчета показателей платежеспособности и ликвидности целесообразно представить в аналитической таблице, рассчитав изменения коэффициентов за анализируемый период.

Анализируя платежеспособность предприятия, необходимо рассматривать причины финансовых затруднений, частоту их образования и продолжительность просроченных долгов.

Причинами неплатежеспособности могут быть невыполнение плана по производству и реализации продукции; повышение ее себестоимости; невыполнение плана прибыли – недостаток собственных источников самофинансирования; высокий процент налогообложения. Одной из причин ухудшения платежеспособности может быть неправильное использование оборотного капитала: отвлечение средств в дебиторскую задолженность, вложение в сверхплановые запасы и на цели, которые временно не имеют источников финансирования.

Для практических целей при оценке финансового состояния имеют значение не только показатели ликвидности, определяемые по балансу предприятия, но и показатели платежеспособности с учетом поступления денег по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности и расходов денежных средств по формированию затрат на производство и оплату обязательств. Анализ показателей платежеспособности по балансу имеет ограниченную значимость, так как оценка базируется на остатках средств на 1-е число отчетного периода, а уже 2-го, 3-го числа и т.д. Остатки краткосрочных активов и в первую очередь денежных средств могут увеличиться в несколько раз в случае реализации продукции. При анализе платежеспособности по балансу не учитываются показатель выручки от реализации продукции, работ, услуг, поступление денежных средств от разницы в доходах и расходах по другим видам деятельности предприятия. Это основные источники поступления денежных средств, и при определении платежеспособности они должны учитываться в первую очередь.

В основу анализа платежеспособности организации должно быть положено поступление и расходование денежных средств в течение года. Отчет о движении денежных средств содержит сведения об их потоках по видам деятельности (поступление и направление денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности) с учетом остатков на начало и конец отчетного периода. При проведении анализа платежеспособности необходимо определить показатели по денежным потокам, выявить возможности ее улучшения, обеспечения стабильности на перспективу с детализацией по месяцам, т.е. обосновать и

количественно соизмерить возможности по обеспечению необходимых сумм денежных средств для своевременной оплаты кратко- и долгосрочных обязательств, создания необходимых резервов, выплаты заработной платы.

1.4.7 Анализ деловой активности предприятия

Финансовое положение организации во многом зависит от эффективности использования ее активов, и в первую очередь – от эффективности использования оборотных средств. Капитал в процессе своего движения последовательно проходит три стадии кругооборота: заготовительную, производственную и сбытовую:

1) предприятие приобретает необходимые производственные запасы;

2) часть средств в форме запасов поступает в производство, а часть средств используется на оплату труда работников, выплату налогов, обязательных платежей и другие расходы; эта стадия завершается выпуском готовой продукции;

3) готовая продукция реализуется, и на счет предприятия поступают денежные средства (как правило, больше первоначально авансированной суммы на величину полученной прибыли от реализации продукции).

Следовательно, чем быстрее оборотный капитал сделает кругооборот, тем больше продукции получит и реализует предприятие при одной и той же сумме средств за определенный отрезок времени. Задержка движения средств на какой-то из стадий ведет к замедлению оборачиваемости капитала, требует дополнительного вложения средств и может вызвать ухудшение состояния экономики предприятия.

Достигнутый в результате ускорения оборачиваемости эффект может быть выражен увеличением выпуска без дополнительного привлечения финансовых ресурсов и увеличением суммы прибыли, так как первоначально вложенные средства возвращаются с приростом. Поэтому нужно стремиться не только к ускорению движения капитала на всех стадиях кругооборота, но и к его максимальной отдаче.

Систему аналитических показателей эффективности использования активов образуют показатели оборачиваемости и показатели отдачи.

Показатели оборачиваемости характеризуют скорость превращения различных средств в денежную форму. Для расчета показателей эффективности использования активов необходимы данные бухгалтерского баланса за отчетный и предыдущий годы и отчета о прибылях и убытках. *Следует обратить внимание на то, что для получения более точных результатов в расчетах используют средние значения показателей за период, которые рассчитываются по формулам средней арифметической или средней хронологической.*

Коэффициент оборачиваемости краткосрочных активов – это отношение объема реализации продукции к средней величине краткосрочных активов организации:

$$k_{об}^{КА} = \frac{B}{\overline{КА}},$$

Где B – выручка от реализации продукции, работ, услуг, тыс. Руб.;

$\overline{КА}$ – средняя стоимость краткосрочных активов, тыс. Руб.

Коэффициент отношения продаж к оборотному капиталу (текущим активам) является общим измерителем эффективности использования текущих активов, так как показывает, сколько реализовано продукции в расчете на рубль текущих активов.

Высокий коэффициент считается признаком финансового благополучия, так как хорошая оборачиваемость способствует получению более высоких доходов. Но значительное превышение среднеотраслевых норм может означать рост риска, связанного с нехваткой запасов, следствием которого будет снижение объема продаж. Слишком высокая оборачиваемость может являться признаком недостатка свободных денежных средств и сигналом о возможной неплатежеспособности предприятия. Нередко оборачиваемость определяется как *длительность оборота* в днях:

$$t_{об}^{КА} = \frac{\overline{КА}}{B} \times D_k = \frac{D_k}{k_{об}^{КА}},$$

Где D_k – количество дней в анализируемом периоде.

Сокращение длительности оборота указывает на повышение деловой активности предприятия, и наоборот, систематическое снижение этого показателя свидетельствует о спаде деловой активности предприятия и ухудшении его финансового состояния. Это также является одним из индикаторов возможного банкротства предприятия.

Рост деловой активности организации характеризуется величиной высвобождаемых средств и дополнительной прибыли, а замедление оборачиваемости – величиной дополнительно вовлеченных в оборот средств и теряемой прибыли.

Расчет экономического эффекта от изменения оборачиваемости в анализируемом периоде по сравнению с предыдущим осуществляется с использованием формул:

$$\Delta KA_{об} = \frac{\Delta t_{об}^{KA}}{D_k} \times B_1,$$

где $\Delta KA_{об}$ – величина дополнительно вовлекаемых или высвобождаемых средств при замедлении или ускорении оборачиваемости, тыс. руб.;

$\Delta t_{об}^{KA}$ – изменение длительности оборота краткосрочных активов в отчетном периоде по сравнению с предыдущим, дни;

B_1 – выручка от реализации продукции, работ, услуг в отчетном периоде, тыс. руб.;

$$\Delta \Pi p_{об} = \overline{KA}_1 \times \Delta k_{об}^{KA} \times R_{np0},$$

где $\Delta \Pi p_{об}$ – величина дополнительной прибыли от реализации продукции, получаемой предприятием в результате ускорения оборачиваемости, или величина теряемой прибыли из-за замедления оборачиваемости краткосрочных активов, тыс. руб.;

$\Delta k_{об}^{KA}$ – изменение коэффициента оборачиваемости краткосрочных активов в отчетном периоде по сравнению с предыдущим;

R_{np0} – рентабельность продаж (реализации) в предыдущем периоде, рассчитываемая как отношение прибыли от реализации продукции к объему реализации (выручке).

Показатели оборачиваемости можно определять и для отдельных групп текущих активов, в частности, для материальных запасов, чтобы рассчитать число оборотов, совершаемых товарно-материальными запасами за анализируемый период.

В анализе деловой активности предприятия большое значение имеет оценка оборачиваемости дебиторской задолженности и сравнение скорости ее оборота со скоростью оборота кредиторской задолженности.

Коэффициент оборачиваемости дебиторской задолженности – это отношение объема реализации продукции к средней сумме краткосрочной дебиторской задолженности организации ($\overline{ДЗ}$):

$$k_{об}^{ДЗ} = \frac{B}{\overline{ДЗ}}$$

Коэффициент показывает, сколько раз в год дебиторская задолженность превращалась в денежные средства. Высокие значения этого показателя положительно сказываются на ликвидности и платежеспособности. Этот показатель может определяться как *длительность оборота* в днях:

$$t_{об}^{ДЗ} = \frac{\overline{ДЗ}}{B} \times Д_k = \frac{Д_k}{k_{об}^{ДЗ}}$$

Коэффициент оборачиваемости кредиторской задолженности – это отношение объема реализации продукции к средней сумме кредиторской задолженности организации ($\overline{КЗ}$):

$$k_{об}^{КЗ} = \frac{B}{\overline{КЗ}}$$

Коэффициент характеризует количество оборотов, которое требуется предприятию для оплаты долгов. Скорость оборачиваемости кредиторской задолженности может определяться как *длительность оборота* в днях:

$$t_{об}^{КЗ} = \frac{\overline{КЗ}}{B} \times Д_k = \frac{Д_k}{k_{об}^{КЗ}}$$

Сравнение величин оборачиваемости дебиторской и кредиторской задолженности в днях позволяет сопоставить условия краткосрочного кредитования предприятием своих клиентов с

условиями кредитования самого предприятия его поставщиками. Если условия кредитования предприятия лучше, чем те, которые оно предлагает своим клиентам, то предприятие получает источник финансирования за счет разницы во времени между платежами.

Дополнить оценку деловой активности позволяет расчет *показателей отдачи*, выраженных следующими коэффициентами.

Коэффициент общей оборачиваемости капитала характеризует уровень эффективности использования всех активов предприятия:

$$k_{об} = \frac{B}{\bar{A}},$$

Где \bar{A} – средняя стоимость активов организации в анализируемом периоде.

Этот коэффициент показывает, сколько рублей реализованной продукции приходится в расчете на рубль стоимости активов предприятия.

Рентабельность реализации – отношение прибыли от реализации к выручке от реализации:

$$R_p = \frac{Пр}{B}.$$

Рентабельность текущих активов – отношение прибыли от реализации к средней величине краткосрочных активов:

$$R_{КА} = \frac{Пр}{КА}.$$

Этот коэффициент показывает, сколько рублей прибыли от реализации получено на рубль текущих активов.

В отечественной практике анализа деловой активности используются показатели, представленные в таблице 1.4.6.

Таблица 1.4.6 – Показатели деловой активности предприятия

Показатели	Базисный период	Отчетный период	Изменение
1. Выручка от реализации, тыс. Руб.			
2. Прибыль от реализации, тыс. Руб.			

3. Средние остатки краткосрочных активов, тыс. Руб.			
4. Рентабельность реализации, % (стр.2/стр.1)			
5. Коэффициент оборачиваемости краткосрочных активов (стр.1/стр.3)			
6. Оборачиваемость краткосрочных активов, дни ((стр.3/стр. 1)×365)			
7. Эффективность использования (рентабельность) краткосрочных активов, % (стр.2/стр.3)			

1.4.8 Оценка финансовой устойчивости предприятия

В отличие от платежеспособности, которая оценивает краткосрочные активы и краткосрочные обязательства предприятия, финансовая устойчивость определяется на основе соотношения разных видов источников финансирования и его соответствия составу активов.

Финансовая устойчивость – это стабильность финансового положения предприятия, обеспечиваемая достаточной долей собственного капитала в составе источников финансирования. Достаточная доля собственного капитала означает, что заемные источники финансирования используются предприятием лишь в тех пределах, в которых оно может обеспечить их полный и своевременный возврат. С этой точки зрения краткосрочные обязательства по сумме не должны превышать стоимости ликвидных активов. В данном случае ликвидные активы – не все краткосрочные активы, которые можно быстро превратить в деньги без ощутимых потерь стоимости по сравнению с балансовой, а только их часть. В составе ликвидных активов – производственные запасы и незавершенное производство. Их превращение в деньги

возможно, но может нарушить бесперебойную деятельность предприятия. Речь идет лишь о тех ликвидных активах, превращение которых в деньги является естественной стадией их движения. Кроме самих денежных средств и финансовых вложений сюда относятся дебиторская задолженность и запасы готовой продукции, предназначенной к продаже.

Доля перечисленных элементов краткосрочных активов в общей стоимости активов предприятия определяет максимально возможную долю краткосрочных заемных средств в составе источников финансирования. Остальная стоимость активов должна быть профинансирована за счет собственного капитала или долгосрочных обязательств. Исходя из этого определяется достаточность или недостаточность собственного капитала:

1. Необходимая (достаточная) доля собственного капитала в составе источников финансирования индивидуальна для каждого предприятия и на каждую отчетную или планируемую дату; она не может оцениваться с помощью каких-либо нормативных значений.

2. Достаточная доля собственного капитала в составе источников финансирования – это не максимально возможная его доля, а разумная, определяемая целесообразным сочетанием заемных и собственных источников, соответствующим структуре активов.

Оценка финансовой устойчивости позволяет определить финансовые возможности предприятия на длительную перспективу (более одного года).

Поскольку в условиях рыночной экономики осуществление процесса производства, его расширение, удовлетворение социальных и других нужд предприятия производится за счет самофинансирования, т.е. Собственных средств, а при их недостаточности – заемных, то большое значение приобретает финансовая независимость предприятия от внешних заемных источников, хотя обойтись без них сложно и практически невозможно. Финансовое состояние предприятия, его устойчивость во многом зависят от того, насколько оптимальна структура источников капитала, то есть от соотношения собственного и заемного капитала.

Для анализа финансовой устойчивости традиционно применяется целый ряд коэффициентов. Они в определенной

степени показывают уровень финансовой устойчивости, но не отвечают на вопрос, достаточен ли такой уровень. Уровень коэффициентов может служить отправной точкой для оценки финансовой устойчивости, однако, с некоторыми оговорками и уточнениями.

Рассмотрим традиционные коэффициенты, а также способы их использования для оценки финансовой устойчивости предприятия.

Коэффициент финансовой независимости (автономии) – это отношение собственного капитала предприятия к общей сумме капитала:

$$k_{\text{фин.незав.}} = \frac{СК}{ОК},$$

Где $СК$ – собственный капитал организации;

$ОК$ – общий капитал организации (итог бухгалтерского баланса).

Чем больше доля собственного капитала в общей стоимости имущества предприятия, тем устойчивее его финансовое положение. Снижение его уровня свидетельствует о повышении уровня финансового риска. Этот показатель отражает долю собственных средств в источниках и представляет интерес как для собственников, так и для кредиторов. Считается, что доля собственных средств в общем капитале должна превышать долю заемных средств. Высокий коэффициент автономии сокращает финансовый риск и дает возможность привлекать дополнительные средства со стороны. Но слишком большая величина может свидетельствовать и о неумении привлекать кредитные ресурсы. Изменения коэффициента могут свидетельствовать о расширении или сокращении деятельности предприятия. Значение коэффициента должно быть не менее 0,4 – 0,6.

Коэффициент финансовой зависимости – это отношение заемного капитала предприятия к общей сумме капитала:

$$k_{\text{фин.зав.}} = \frac{ЗК}{ОК},$$

Где $ЗК$ – заемный капитал организации (сумма долгосрочных и краткосрочных обязательств).

Данный коэффициент характеризует долю долга в общей сумме капитала. Чем выше эта доля, тем больше зависимость предприятия от внешних источников финансирования. Повышенный уровень заемных средств в финансировании деятельности компании накладывает существенный отпечаток на взаимоотношения и степень взаимного доверия между руководством компании и ее кредиторами. Руководство компании оказывается стесненным в выборе решений и принимает только те из них, которые не могут усугубить впечатления сторонних лиц о шаткости финансового положения компании. Этот феномен называется «давление задолженности». Он может привести к отказу руководства компании от затрат на модернизацию оборудования, разработку новой продукции и других важнейших решений, способных существенно повысить конкурентоспособность фирмы в долгосрочном плане.

Коэффициент финансового риска (капитализации) – это отношение заемного капитала предприятия к собственному:

$$k_{\text{капит.}} = \frac{ЗК}{СК}$$

Этот показатель также называют *коэффициентом финансирования* или *плечом финансового рычага*. Он показывает, сколько заемных средств привлечено на рубль собственных, насколько каждый рубль долга подкреплен собственностью.

Рост коэффициента соотношения заемных и собственных средств свидетельствует об усилении зависимости предприятия от внешних источников, об утере финансовой устойчивости. Если значение этого коэффициента превышает 1, то это свидетельствует о потере финансовой устойчивости и достижении ее критической точки. Однако это не безусловное положение для всех предприятий. Оценка значения этого коэффициента зависит от характера хозяйственной деятельности предприятия и скорости оборота оборотных средств. Если предприятие имеет высокий коэффициент оборачиваемости оборотных средств, то критическое значение рассматриваемого коэффициента может быть и выше 1 без утери финансовой устойчивости предприятия. Некоторые теоретики нормальным считают величину коэффициента, равную 0,5, при которой 33 % финансирования осуществляется из заемных средств.

На практике для большинства предприятий достаточна величина, равная 1.

Чем выше уровень коэффициента финансовой автономии и ниже уровень коэффициента финансовой зависимости и коэффициента финансового риска, тем устойчивее финансовое состояние предприятия.

Приведенные коэффициенты объединяют в группу показателей самофинансирования. Напомним, что источники самофинансирования предприятия – нераспределенная прибыль и амортизация.

Прежде чем переходить к другим коэффициентам, рассмотрим коэффициент автономии и коэффициент капитализации во взаимосвязи. Очевидно, что они находятся в функциональной зависимости:

$$ЗК + СК = ОК ;$$

$$k_{\text{капит.}} = \frac{ОК - СК}{СК} = \frac{ОК}{СК} - 1 = \frac{1}{k_{\text{фин.незав.}}} - 1.$$

Таким образом, как для расчетов, так и для оценки достаточно любого из двух коэффициентов финансовой устойчивости. Каждый из них указывает на один и тот же аспект финансовой устойчивости предприятия: меру его зависимости от заемных источников финансирования. Однако зависимость от долгосрочных заемных источников – это не то же самое, что зависимость от краткосрочных обязательств, необоснованно большие суммы которых могут привести к неплатежеспособности предприятия. Долгосрочные заемные средства по своей сути могут быть приравнены к собственному капиталу. Поэтому ни один из двух рассмотренных коэффициентов не может иметь самостоятельного значения без уточнения состава заемных источников, т.е. Без деления их на долгосрочные и краткосрочные. Отсюда – следующий коэффициент финансовой устойчивости.

Коэффициент долгосрочной финансовой независимости – это отношение перманентного капитала предприятия к общей сумме капитала:

$$k_{\text{долг.фин.незав.}} = \frac{СК + ДО}{ОК},$$

Где $ДО$ – долгосрочный заемный капитал организации.

Коэффициент показывает, какая часть общей стоимости активов предприятия сформирована за счет наиболее надежных источников финансирования, т.е. Не зависит от краткосрочных заемных средств. По существу, это *уточненный коэффициент автономии*. Если в составе источников средств предприятия есть долгосрочные обязательства, целесообразно вместо коэффициента автономии использовать коэффициент долгосрочной финансовой независимости. В этих условиях возможен и уточненный коэффициент финансирования.

Уточненный коэффициент финансирования – это соотношение между краткосрочным заемным капиталом и перманентным капиталом предприятия:

$$k_{\text{фин.уточн.}} = \frac{КО}{СК + ДО} = \frac{КО - СК - ДО}{СК + ДО} = \frac{КО}{СК + ДО} - 1 = \frac{1}{k_{\text{долг.фин.незав.}}} - 1$$

где $КО$ – краткосрочный заемный капитал организации.

Следующие два коэффициента отражают другой аспект финансовой устойчивости – долю собственных оборотных средств, т.е. Источника финансирования краткосрочных активов в составе собственного капитала и степень обеспеченности собственными оборотными средствами.

Коэффициент маневренности собственных средств – это отношение величины собственных оборотных средств (определяется как сумма собственного капитала и долгосрочных обязательств за вычетом стоимости долгосрочных активов) к собственному капиталу предприятия:

$$k_{\text{маневр.}} = \frac{СК + ДО - ДА}{СК},$$

Где $ДА$ – долгосрочные активы организации.

Собственные оборотные средства – наиболее мобильная часть собственного капитала, и коэффициент маневренности показывает, какая часть собственных средств предприятия не вложена в недвижимость и находится в мобильной форме, позволяющей относительно свободно маневрировать этими средствами, увеличивая закупки, изменяя ассортимент продукции. Высокая

величина коэффициента ослабляет опасность, связанную с быстро устаревающими машинами и оборудованием. Считают, что оптимальная величина этого показателя должна составлять не менее 0,2 (20 %).

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами – отношение собственных оборотных средств к стоимости краткосрочных активов:

$$k_{\text{обесн.СОС}} = \frac{СК + ДО - ДА}{КА},$$

Где *КА* – краткосрочные активы организации.

Этот коэффициент служит для измерения степени обеспеченности собственными оборотными средствами и характеризует наличие у предприятия собственных оборотных средств, необходимых для его финансовой устойчивости. Нормативные значения коэффициента (от 0,05 до 0,3) дифференцированы по видам экономической деятельности.

Таков универсальный набор общепринятых коэффициентов финансовой устойчивости. Из перечисленных семи коэффициентов самостоятельное значение имеют лишь два: коэффициент долгосрочной финансовой независимости либо заменяющий его уточненный коэффициент финансирования (при отсутствии долгосрочных заемных средств они превращаются соответственно в коэффициент автономии и коэффициент финансирования) и коэффициент маневренности собственного капитала. Оба коэффициента, рассчитанные по фактическим или плановым данным баланса активов и пассивов, лишь отражают сложившийся их уровень. Главное – ответ на вопрос, каким должен быть их уровень в условиях данного предприятия и как привести коэффициенты в соответствие с необходимым уровнем, обеспечивающим действительную финансовую устойчивость.

Необходимый уровень любого показателя, измеряемого в форме относительной величины, может быть установлен лишь в увязке с целевым назначением показателя. Так уточненный коэффициент финансирования измеряет степень зависимости предприятия от краткосрочных заемных средств. Но в его расчете участвуют только данные пассива баланса без сопоставления с данными актива. Между тем каждая форма финансирования активов соответствует

по своей сути определенным элементам самих активов. Если доля краткосрочных заемных средств в составе источников не превышает долю ликвидных активов – либо в форме денежных средств и финансовых вложений, либо непосредственно предназначенных для превращения в деньги в составе активов, уточненный коэффициент финансирования можно считать нормальным. В случае, когда уровень уточненного коэффициента финансирования выше доли названных ликвидных активов, краткосрочные заемные источники финансирования надо уменьшать за счет соответствующего увеличения собственного капитала или долгосрочных обязательств. Иначе предприятие окажется в ситуации, когда в счет погашения краткосрочных долгов придется продавать элементы активов, предназначенные не для продажи, а для использования в процессе осуществления деятельности (производственные запасы, долгосрочные активы).

Коэффициент маневренности собственного капитала базируется на величине собственных оборотных средств. Однако доля последних в собственном капитале не отвечает на вопрос о достаточности или недостаточности собственных источников финансирования краткосрочных активов. На этот вопрос может ответить лишь сопоставление той части стоимости краткосрочных активов, которые по своей сути должны финансироваться за счет собственных источников, с фактическим наличием собственных оборотных средств. Если их соотношение близко к единице, коэффициент маневренности собственного капитала можно считать достаточным для данного предприятия.

Дополнить оценку финансовой устойчивости можно *коэффициентом реальной стоимости основных средств*, который рассчитывается как отношение остаточной стоимости основных средств к общей стоимости имущества предприятия:

$$k_{OC} = \frac{OC}{A},$$

Где OC – основные средства организации;

A – стоимость активов (имущества) организации (итог бухгалтерского баланса).

Этот показатель характеризует необходимость совершенствования производственного потенциала предприятия (нормальным считается его уровень от 0,5 и выше).

Наиболее полно финансовая устойчивость предприятия может быть раскрыта на основе сопоставления стоимости имущества предприятия (активов) и стоимости источников его образования. Такой сопоставительный анализ позволяет: определять конкретные источники финансирования активов; устанавливать размер финансирования текущих активов собственными источниками; обосновывать оптимальность фактической доли привлеченных и заемных источников в финансировании текущих активов; составлять баланс ликвидности и с его помощью оценивать и прогнозировать оперативную, среднесрочную и перспективную финансовую устойчивость предприятия.

В обобщенном виде итоги аналитического сопоставления активов предприятия и источников их финансирования можно наглядно представить в виде шахматной таблицы (таблица 4.7). При составлении такой таблицы источники покрытия активов рекомендуется последовательно распределять по их целевому и срочному назначению. Долгосрочные финансовые обязательства служат источником первоочередного покрытия затрат, связанных с расширением производства, и лишь затем могут отвлекаться на иные нужды. В свою очередь долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения осуществляются, как правило, только при наличии свободных собственных источников. Краткосрочные финансовые обязательства используются в первую очередь для финансирования краткосрочных активов.

Таблица 1.4.7 – Сопоставительный анализ активов и источников их покрытия, тыс. руб.

Источники	Долгосрочные обязательства, всего		Собственные источники имущества, всего		Краткосрочные обязательства, всего		Стоимость имущества, всего	
	На начало периода	На конец периода	На начало периода	На конец периода	На начало периода	На конец периода	На начало периода	На конец периода
Имущество (активы)								
1. Вложения в долгосрочные активы, всего на нач. на кон.	i-й шаг		i-й шаг		i-й шаг (наличие здесь сумм может означать нецелевое использование средств)			
2. Основные средства, всего на нач. на кон.	i-й шаг		i-й шаг		i-й шаг (наличие здесь сумм может означать нецелевое использование средств)			
3. Нематериальные активы и прочие долгосрочные активы, всего на нач. на кон.	i-й шаг		i-й шаг		i-й шаг (наличие здесь сумм может означать нецелевое использование средств)			
4. Краткосрочные активы, всего на нач. на кон.	i-й шаг (наличие здесь сумм может означать нецелевое использование средств)		i-й шаг		i-й шаг			
Всего источников на нач. на кон.								

Рассчитав уровни коэффициентов устойчивости, мы не получаем ответа на вопрос, достаточна ли финансовая устойчивость предприятия. Первым признаком достаточной финансовой устойчивости является обеспечение финансирования необходимых запасов собственными оборотными средствами. Их нельзя финансировать за счет краткосрочной задолженности предприятия, так как необходимые запасы – элемент краткосрочных активов, который не подлежит превращению в денежные средства для погашения долгов, а служит основой обеспечения бесперебойной деятельности предприятия.

Стоимость необходимых запасов – это и есть необходимая величина собственных оборотных средств: если фактический размер собственных оборотных средств, рассчитанный по данным баланса, не ниже необходимого, предприятие можно считать финансово устойчивым. Это означает, что собственный капитал и долгосрочные обязательства обеспечивают финансирование как долгосрочных активов, так и необходимых запасов. Остальные элементы активов обеспечиваются краткосрочной задолженностью предприятия, и с этой точки зрения определяются максимально допустимой величиной краткосрочной задолженности: она не должна превышать стоимость тех текущих активов, которые либо

уже находятся в форме денежных средств, либо подлежат превращению в деньги в течение данного периода. Вследствие этого те элементы краткосрочных активов, которые практически функционируют как долгосрочные, вычитаются при расчете максимально допустимых краткосрочных долгов.

Коэффициенты финансовой устойчивости считаются нормальными, если их значения отвечают основному требованию, предъявляемому к финансовой устойчивости: долгосрочные активы и необходимые запасы должны полностью финансироваться за счет собственного и долгосрочного заемного капитала (остальные виды текущих активов могут покрываться краткосрочными заемными средствами).

Для оценки степени устойчивости финансового положения предприятия сравнивают следующие данные: производственные запасы по балансу (*ПЗ*); собственные оборотные средства (*СОС*); обоснованные источники формирования запасов (*ИФЗ*):

- Если $ПЗ < СОС$ - финансовое положение считается абсолютно устойчивым;
- Если $СОС < ПЗ < ИФЗ$ - финансовое положение считается нормальным;
- Если $ПЗ > ИФЗ$ - финансовое положение считается неустойчивым.

1.4.9 Критерии оценки платежеспособности субъектов хозяйствования

В целях обеспечения единого методического подхода к оценке платежеспособности субъектов хозяйствования, своевременного выявления нестабильности их финансового состояния Составлением Совета министров Сеспублики Селарусь от 12.12.2011 г. № 1672 «об определении критериев оценки платежеспособности субъектов хозяйствования» (в редакции Составлений Совета министров Республики Беларусь от 22.01.2016 № 48, от 22.01.2019 г. № 43) в качестве показателей для оценки платежеспособности организаций установлены следующие коэффициенты (коэффициенты платежеспособности):

- коэффициент текущей ликвидности, характеризующий общую обеспеченность субъекта хозяйствования краткосрочными активами

для погашения краткосрочных обязательств (К1);

- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами, характеризующий наличие у субъекта хозяйствования собственных оборотных средств, необходимых для его финансовой устойчивости (К2);

- коэффициент обеспеченности обязательств активами, характеризующий способность субъекта хозяйствования рассчитываться по своим обязательствам (К3).

Коэффициент текущей ликвидности определяется как отношение стоимости краткосрочных активов к краткосрочным обязательствам субъекта хозяйствования. Коэффициент текущей ликвидности (К1) рассчитывается как отношение итога раздела II бухгалтерского баланса к итогу раздела V бухгалтерского баланса по формуле:

$$K1 = \frac{KA}{KO},$$

где КА – краткосрочные активы (стр. 290 бухгалтерского баланса);

КО – краткосрочные обязательства (стр. 690 бухгалтерского баланса).

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами определяется как отношение суммы собственного капитала и долгосрочных обязательств за вычетом стоимости долгосрочных активов к стоимости краткосрочных активов. Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (К2) рассчитывается как отношение суммы итога раздела III бухгалтерского баланса и итога IV бухгалтерского баланса за вычетом итога раздела I бухгалтерского баланса к итогу раздела II бухгалтерского баланса:

$$K2 = \frac{СК + ДО - ДА}{КА},$$

где СК – собственный капитал (стр. 490 бухгалтерского баланса);

ДО – долгосрочные обязательства (стр. 590 бухгалтерского баланса);

ДА – долгосрочные активы (стр. 190 бухгалтерского баланса);

КА – краткосрочные активы (стр.290 бухгалтерского баланса).

Коэффициент обеспеченности обязательств активами определяется как отношение долгосрочных и краткосрочных обязательств субъекта хозяйствования к общей стоимости активов. Коэффициент обеспеченности обязательств активами (КЗ) рассчитывается как отношение суммы итогов разделов IV и V бухгалтерского баланса к итогу бухгалтерского баланса по формуле:

$$КЗ = \frac{КО + ДО}{ИБ},$$

где КО – краткосрочные обязательства (стр.690 бухгалтерского баланса);

ДО – долгосрочные обязательства (стр.590 бухгалтерского баланса);

ИБ – итог бухгалтерского баланса (стр. 300 бухгалтерского баланса).

нормативные значения коэффициентов платежеспособности дифференцированы по видам экономической деятельности.

Критерием признания субъекта хозяйствования платежеспособным является наличие коэффициента текущей ликвидности и (или) коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеющих значения более нормативных или равные им, а также коэффициента обеспеченности обязательств активами, значение которого менее или равно 1, для лизинговых организаций – менее или равно 1,2.

Критерием признания субъекта хозяйствования неплатежеспособным является наличие одновременно коэффициента текущей ликвидности и коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеющих значения менее нормативных, а также коэффициента обеспеченности обязательств активами, значение которого менее или равно 1, для лизинговых организаций – менее или равно 1,2.

Критерием неплатежеспособности, приобретающей устойчивый характер, является наличие одновременно коэффициента текущей ликвидности и коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеющих значения менее нормативных в течение четырех кварталов, предшествующих составлению последней бухгалтерской отчетности, и коэффициента обеспеченности обязательств активами, имеющего значение менее нормативного или равное ему.

Критерием неплатежеспособности, имеющей устойчивый характер, является наличие хотя бы одного из следующих условий:

Наличие одновременно коэффициента текущей ликвидности и коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами на конец отчетного периода в зависимости от основного вида экономической деятельности, имеющих значения менее нормативных в течение четырех кварталов, предшествующих составлению последней бухгалтерской отчетности, и наличие на дату составления последней бухгалтерской отчетности коэффициента обеспеченности обязательств активами, имеющего значение более нормативного;

Наличие на дату составления последней бухгалтерской отчетности коэффициента обеспеченности обязательств активами, значение которого более 1, для лизинговых организаций – более 1,2.

1.4.10 Методика анализа финансового состояния организаций в соответствии с инструкцией о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования

Инструкция о порядке расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования (утверждена Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики Беларусь от 27.12.2011 № 140/206, в редакции Постановлений Министерства финансов Республики Беларусь, Министерства экономики Республики

Беларусь от 22.02.2016 № 9/10, от 04.10.2017 № 33/23) определяет порядок расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования и применяется в отношении государственных и негосударственных юридических лиц (кроме бюджетных, страховых организаций, банков и небанковских кредитно-финансовых организаций, ассоциаций и союзов, казенных предприятий), их обособленных подразделений, имеющих отдельный баланс.

Источником информации для расчета коэффициентов платежеспособности и проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования является бухгалтерская отчетность. Расчет коэффициентов платежеспособности и анализ финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования производятся на основании бухгалтерского баланса субъекта хозяйствования на последнюю отчетную дату.

Выводы, полученные по результатам расчета коэффициентов платежеспособности субъектов хозяйствования, используются при подготовке предварительных заключений по запросам экономических судов областей (города Минска) и информации о финансовом состоянии субъектов хозяйствования заинтересованным органам и организациям по их запросам. По результатам анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования проводится подготовка экспертных заключений о финансовом состоянии и платежеспособности субъектов хозяйствования.

Выводы, полученные на основе анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования и экспертного заключения, используются в соответствии с законодательством в производстве по делам об экономической несостоятельности (банкротстве) субъектов хозяйствования.

Результаты расчета коэффициентов платежеспособности, методика определения которых изложена в п.4.9, оформляются в виде таблицы:

Результаты расчета коэффициентов платежеспособности
субъекта хозяйствования

(наименование субъекта хозяйствования)

По состоянию на _____ 20 ____ г.

N п/п	Наименование показателя	На начало периода	На момент установлен ия неплатежес пособности	Нормативн ое значение коэффицие нта
1	2	3	4	5
1	Коэффициент текущей ликвидности (К1)			
2	Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами (К2)			
3	Коэффициент обеспеченности обязательств активами (К3)			

Порядок проведения анализа финансового состояния и платежеспособности субъектов хозяйствования:

1. Анализ динамики итога и структуры бухгалтерского баланса.

При анализе динамики итога бухгалтерского баланса сопоставляются данные на начало и конец отчетного периода. В случае уменьшения (в абсолютном выражении) итога бухгалтерского баланса проводится анализ причин сокращения хозяйственного оборота. При анализе увеличения итога бухгалтерского баланса за отчетный период учитывается влияние переоценки активов, когда изменение их стоимости не связано с осуществлением хозяйственной деятельности.

При рассмотрении структуры бухгалтерского баланса для

сопоставимости анализируемых данных по статьям и разделам бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного периода определяется их удельный вес к итогу бухгалтерского баланса, который принимается за 100 процентов.

2. Анализ структуры и ликвидности активов, причин их изменения.

При изменении активов субъекта хозяйствования анализируются их структура и ликвидность, а также причины их изменения.

К высоколиквидным активам субъекта хозяйствования относятся денежные средства и их эквиваленты, а также краткосрочные финансовые вложения. К наиболее трудно реализуемым активам – основные средства и нематериальные активы.

Для определения части краткосрочных обязательств, которая может быть погашена немедленно, используется коэффициент абсолютной ликвидности, определяемый как отношение высоколиквидных активов к краткосрочным обязательствам субъекта хозяйствования.

Значение коэффициента абсолютной ликвидности должно быть не менее 0,2.

Коэффициент абсолютной ликвидности ($K_{\text{абсл}}$) рассчитывается как отношение суммы краткосрочных финансовых вложений и денежных средств и их эквивалентов к краткосрочным обязательствам по следующей формуле:

$$K_{\text{абсл}} = \frac{\text{ФВ}_k + \text{ДС}}{\text{КО}},$$

где ФВ_k – краткосрочные финансовые вложения (стр. 260 бухгалтерского баланса);

ДС – денежные средства и их эквиваленты (стр. 270 бухгалтерского баланса);

КО – краткосрочные обязательства (стр. 690 бухгалтерского баланса).

При анализе долгосрочных и краткосрочных активов субъекта хозяйствования учитываются их изменение, движение денежных средств по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности, влияние на них изменения курса белорусского рубля по отношению к иностранной валюте на основании данных отчета о движении

денежных средств.

При анализе раздела I бухгалтерского баланса рассматриваются тенденции изменения основных средств (строка 110), нематериальных активов (строка 120), доходных вложений в материальные активы (строка 130), вложений в долгосрочные активы (строка 140), долгосрочных финансовых вложений (строка 150), отложенных налоговых активов (строка 160), долгосрочной дебиторской задолженности (строка 170), прочих долгосрочных активов (строка 180), их удельный вес к итогу долгосрочных активов.

При анализе раздела II бухгалтерского баланса анализируются тенденции изменения запасов (строка 210), долгосрочных активов, предназначенных для реализации (строка 220), расходов будущих периодов (строка 230), налога на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам (строка 240), краткосрочной дебиторской задолженности (строка 250), краткосрочных финансовых вложений (строка 260), денежных средств и их эквивалентов (строка 270), прочих краткосрочных активов (строка 280), их удельный вес к итогу краткосрочных активов.

При анализе краткосрочной дебиторской задолженности оценивается возвратность долгов субъекта хозяйствования.

3. Исследование финансовых источников средств.

Причины финансовой неустойчивости субъекта хозяйствования, приведшие к его неплатежеспособности, устанавливаются на основании исследования структуры разделов III – V бухгалтерского баланса.

При исследовании раздела V бухгалтерского баланса субъекта хозяйствования проводится анализ структуры и тенденций изменения краткосрочных обязательств: краткосрочных кредитов и займов (строка 610); краткосрочной части долгосрочных обязательств (строка 620); краткосрочной кредиторской задолженности (строка 630); обязательств, предназначенных для реализации (строка 640); доходов будущих периодов (строка 650); резервов предстоящих платежей (строка 660); прочих краткосрочных обязательств (строка 670).

Составляется перечень кредиторов субъекта хозяйствования с

указанием их полного наименования, места нахождения, сроков и сумм платежей и удельного веса задолженности по каждому кредитору в общей задолженности субъекта хозяйствования. Анализируется наличие и изменение краткосрочной кредиторской задолженности субъекта хозяйствования по налогам и сборам (строка 633), по социальному страхованию и обеспечению (строка 634).

4. Анализ финансовых результатов деятельности, структуры и направлений использования полученной прибыли.

Для анализа финансовых результатов деятельности, структуры и направлений использования полученной прибыли используются данные отчета о прибылях и убытках и отчета об изменении капитала.

При получении субъектом хозяйствования прибыли необходимо провести анализ формирования, распределения и использования прибыли, а также выявить резервы ее роста. Для оценки результатов деятельности субъекта хозяйствования рассчитываются показатели рентабельности.

В процессе анализа рентабельности организаций, подчиненных государственным органам, осуществляется оценка выполнения доведенных показателей прогноза социально-экономического развития, изучаются их динамика, факторы изменения их уровня и определяются резервы роста рентабельности.

5. Анализ деловой активности.

Для оценки эффективности использования средств субъекта хозяйствования проводится анализ деловой активности, который заключается в исследовании динамики коэффициентов оборачиваемости.

Коэффициент общей оборачиваемости капитала рассчитывается как отношение выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010Отчета о прибылях и убытках) к средней стоимости активов субъекта хозяйствования (строка 300Бухгалтерского баланса, сумма граф 3 и 4, деленная на 2).

Коэффициент оборачиваемости оборотных средств (краткосрочных активов) рассчитывается как отношение выручки от реализации продукции, товаров, работ, услуг (строка 010Отчета о прибылях и убытках) к средней стоимости краткосрочных активов

субъекта хозяйствования (строка 290 Бухгалтерского баланса, сумма граф 3 и 4, деленная на 2).

б. Оценка структуры источников финансирования.

Для оценки структуры источников финансирования применяются следующие показатели финансовой устойчивости:

Коэффициент капитализации;

Коэффициент финансовой независимости (автономии).

Коэффициент капитализации определяется как отношение обязательств субъекта хозяйствования к собственному капиталу.

Коэффициент капитализации рассчитывается как отношение суммы итогов разделов IV и V бухгалтерского баланса (строка 590 и строка 690) к итогу раздела III бухгалтерского баланса (строка 490). Значение коэффициента капитализации должно быть не более 1,0.

Коэффициент финансовой независимости (автономии) определяется как отношение собственного капитала к итогу бухгалтерского баланса.

Коэффициент финансовой независимости (автономии) рассчитывается как отношение итога раздела III бухгалтерского баланса (строка 490) к итогу бухгалтерского баланса (строка 700). Значение коэффициента финансовой независимости должно быть не менее 0,4 – 0,6.

ПРИЛОЖЕНИЕ

ТИПОВОЙ ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА
(постановление Минфина РФ от 29.06.2011 № 50) ПРЦА № 824-548

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование счета	18
Раздел III ЗАТРАТЫ НА ПРОИЗВОДСТВО			
Основное производство	20	По видам основного производства	
Средства выплаты	21	По видам основного производства	
Резервы на оплату отпусков	22	По видам вспомогательных производств	
Обеспечение командировочных расходов	23	По видам вспомогательных производств	
Обеспечение командировочных расходов	24	По видам вспомогательных производств	
Обеспечение командировочных расходов	25	По видам вспомогательных производств	
Обеспечение командировочных расходов	26	По видам вспомогательных производств	
Обеспечение командировочных расходов	27	По видам вспомогательных производств	
Обеспечение командировочных расходов	28	По видам вспомогательных производств	
Обеспечение командировочных расходов	29	По видам вспомогательных производств	
Раздел IV ГОТОВАЯ ПРОДУКЦИЯ И ТОВАРЫ			
Товары	41	1. Товары на складе 2. Товары в розничной торговле 3. Таро под товаром и парковка 4. Покупные изделия 5. Товары, переданные для подготовки на сторону 6. Предметы проката	
Торговая наценка	42		
Готовая продукция	43		
Расходы на реализацию	44		
Товары отгруженные	45		
Долгосрочные активы, предназначенные для реализации	47		
Раздел V ДЕНЕЖНЫЕ СРЕДСТВА И КРАТКОСРОЧНЫЕ ФИНАНСОВЫЕ ВЛОЖЕНИЯ			
Касса	50		
Расчетные счета	51		
Валютные счета	52		
Специальные счета в банках	55	1. Депозитные счета 2. Счета в драгоценных металлах 3. Специальный счет денежных средств валютного назначения	
Денежные средства в пути	57	1. Инвентаризационные денежные средства 2. Денежные средства для приобретения иностранной валюты 3. Денежные средства для приобретения валюты для расчетов	
Краткосрочные финансовые вложения	58	1. Краткосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные краткосрочные займы	
Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений	59		
Раздел VI РАСЧЕТЫ			
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60		
Расчеты с покупателями и заказчиками	61		
Резервы по сомнительным долгам	63		
Ожидаемые налоговые обязательства	64		
Ожидаемые налоговые обязательства	65		
Раздел I ДОЛГОСРОЧНЫЕ АКТИВЫ			
Основные средства	01	По видам основных средств	
Амортизация основных средств	02		
Долговые вложения в материальные активы	03	1. Инвестиционная недвижимость 2. Предметы финансовой аренды (лизинга) По видам нематериальных активов	
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов	
Амортизация нематериальных активов	05		
Долгосрочные финансовые вложения	06	1. Долгосрочные финансовые вложения в ценные бумаги 2. Предоставленные долгосрочные займы 3. Вклады по договору о совместной деятельности	
Оборудование к установке и строительные материалы	07	1. Оборудование к установке, переданное в монтаж 2. Строительные материалы	
Вложения в долгосрочные активы	08	1. Приобретение и создание основных средств недвижимости 2. Приобретение и создание инвестиционной доли (лининга) 4. Приобретение и создание нематериальных активов 5. Приобретение и создание иных долгосрочных активов	
Отложенные налоговые активы	09		
Раздел II ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ			
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Полуфабрикаты и комплектующие изделия 3. Топливо 4. Таро и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Временные сооружения 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности, инструменты 10. Специальная оснастка и специальная оснастка на складе 11. Специальная оснастка и специальная оснастка в эксплуатации 12. Лов и отходы, содержащие драгоценные металлы	
Животные на выращивании и откорме	11		
Резервы под списание стоимости запасов	14		
Заготовление и приобретение материалов	15		
Отклонение в стоимости материалов	16		

ЗАДАЧА 5

Составить бухгалтерский баланс

Баланс на 1 января 20__ г.

Несчета	Вид хозяйственных средств и их источников	Сумма тыс. руб.	Несчета	Вид хозяйственных средств и их источников	Сумма тыс. руб.
	Основные средства	200 000		Амортизация основных средств	20 000
	Материалы	350 000		Расчеты с поставщиками	202 000
	Ноу-хау	22 000		Расчеты с персоналом по оплате труда	946 000
	Касса	833 000		Расчетные счета	974 000
	Нераспределенная прибыль	836 000		Расчеты с дебиторами	371 000
	Расчеты с подотчетными лицами	74 000		Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	598 000
	Резервный капитал	41000		Расчеты по краткосрочным кредитам банка	181 000

ЗАДАЧА 6

Составить бухгалтерский баланс

Баланс на 1 января 20__ г.

Несчета	Вид хозяйственных средств и их источников	Сумма тыс. руб.	Несчета	Вид хозяйственных средств и их источников	Сумма тыс. руб.
	Основные средства	96 800		Расчеты по налогам и сборам	55 800
	Нераспределенная прибыль	156 300		Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	55 400
	Готовая продукция	35 800		Расчеты с персоналом по оплате труда	115 000
	Уставный капитал	65 200		Топливо	45 300
	Расчетные счета	250 400		Касса	24 500
	Специальные счета в банках	126 400		Резервный капитал	78 500
	Расчеты с подотчетными лицами	11 200		Расчеты по долгосрочным кредитам	64 200

ЗАДАЧА 7

Отразить хозяйственные операции за месяц на счетах бухгалтерского учета

№п/п	Содержание операции	Сумма тыс. руб.
1	В резервный капитал перечислена часть чистой прибыли	6 500
2	Со специального счета в банке переведено на расчетный счет	44 400
3	Отпущено топливо на нужды основного производства	15 600
4	Выплачены командировочные инженеру Иванову А.С.	5 200
5	Начислена зарплата административно-управленческому персоналу	200 000
6	Часть топлива отпущена на нужды ремонтного участка	20 000
7	Начислены налоги в бюджет	17 300

ЗАДАЧА 8

Отразить хозяйственные операции за месяц на счетах бухгалтерского учета

№п/п	Содержание операции	Сумма тыс. руб.
1	Поставщик поставил материалы (оплата не произведена)	4 150
2	Выдано под отчет инженеру производственного отдела	1 050
3	Часть прибыли направлена в уставный капитал	800
4	Начислена амортизация основных средств	1 350
5	Осуществлена предоплата поставщику за оборудование	1 000
6	Организация приобрела право на промышленный образец от поставщика (оплата не произведена)	900
7	Оплачены платежи в бюджет по налогам	400

Д	К

Д	К

Д	К

Д	К

Д	К	Д	К

ЗАДАЧА 9

Отразить хозяйственные операции за месяц на счетах бухгалтерского учета

№п/п	Содержание операции	Сумма тыс. руб.
1	Перечислена зарплата персоналу на карт-счета в банке	1 450
2	Удержан подоходный налог из зарплаты работника	500
3	Оплачен счет поставщика	25 000
4	Приобретен патент у сторонней организации (оплата не произведена)	120 000
5	Запасные части переданы во вспомогательное производство	50 000
6	Оплачены налоги в бюджет	10 700
7	Оплачена задолженность банку по краткосрочному кредиту	75 000
8	Часть прибыли присоединена к резервному капиталу	15 300

ЗАДАЧА 10

Отразить хозяйственные операции за месяц на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание операции	Сумма тыс. руб.
1	На склад поступили материалы от поставщика (оплата не произведена)	150 000
2	Поступили от ООО «АБС» новые основные средства	200 000
3	Поступили деньги на расчетный счет от дебиторов в счет погашения задолженности	50 000
4	На расчетный счет поступила краткосрочный кредит банка	300 000
5	Оплачено поставщику за материалы	300 000
6	Получены с расчетного счета деньги в кассу для выплаты подотчетных сумм	150 000
7	Выданы денежные средства из кассы под отчет Смирновой В.Н.	140 000
8	Возвращена на расчетный счет сумма средств из кассы	10 000

ЗАДАЧА 11

Определить к какому виду (активные, пассивные, активно-пассивные) относятся следующие счета:

1. 01 «Основные средства»;
2. 55 «Специальные счета в банке»;
3. 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
4. 20 «Основное производство»;
5. 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»;
6. 71 «Расчеты с подотчетными лицами»;
7. 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»;
8. 04 «Нематериальные активы»;
9. 02 «Амортизация основных средств»;
10. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
11. 50 «Касса»;
12. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

ЗАДАЧА 12

Произвести группировку хозяйственных средств по составу и источникам образования:

1. Здание производственных цехов;
2. Наличные денежные средства в кассе;
3. Сварочное оборудование в цехах;
4. Материалы разные на складе;
5. Задолженность банку по кредиту сроком до 12 мес.;
6. Кредиторская задолженность;
7. Уставный капитал;
8. Задолженность подотчетного лица;
9. Задолженность поставщику за материальные ценности;
10. Незавершенное производство;
11. Задолженность банку по кредиту сроком 22 мес.;
12. Нераспределенная прибыль отчетного года;
13. Денежные средства на расчетном счете в банке;
14. Дебиторская задолженность покупателей;
15. Добавочный капитал.

ЗАДАЧА 13

Определите к какому типу (I, II, III, IV) балансовых изменений относятся хозяйственные операции:

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Сумма, руб.
1	Поступили от поставщиков материалы, расчеты за которые еще не произведены	6 000
2	Оплачено с расчетного счета поставщикам за материалы и товары	26 000
3	Часть прибыли по решению учредителей направлена в резервный капитал	130 000
4	Возвращен в кассу остаток подотчетной суммы	200
5	Оплачено с расчетного счета задолженность перед бюджетом	3 000
6	Выдана из кассы под отчет сумма работнику	2 000
7	Погашена с расчетного счета часть краткосрочного кредита	15 000
8	Выплачена из кассы заработная плата работникам	85 000

ЗАДАЧА 14

Укажите корреспонденцию счетов:

1. Перечислена задолженность бюджету по налогам.
2. Получены деньги в кассу с расчетного счета.
3. Выдана зарплата из кассы.
4. Начислена заработная плата административному персоналу.
5. Выдано из кассы на хозяйственные расходы.
6. Покрыт убыток за счет средств резервного капитала.
7. Погашен краткосрочный кредит.
8. Получена задолженность покупателей на расчетный счет.
9. Начислена заработная плата за производство продукции.
10. Отпущено сырье во вспомогательное производство.
11. Погашена задолженность поставщикам с валютного счета.

- Определить тип хозяйственной операции и их влияние на бухгалтерский баланс

№ п/п	Содержание операции	Сумма, тыс.р.	Тип изме- нений	Характер изменения			
				актив		Собственный капитал и обязательства	
				увели- чение (+)	умень- шени е (-)	умень- шени е (-)	увели- чение (+)

ЗАДАЧА 16.

На предприятии на 01.03.20__ г. имеются остатки хозяйственных средств и их источников:

№ счета	Наименование счета	Сумма (руб.)
	Основные средства	580000
	Уставный капитал	137600
	Прибыль и убытки (прибыль)	65000
	Материалы	34000
	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность)	125000
	Касса	2000
	Расчетные счета	180000
	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	468400

05.03.20__ г. произведена хозяйственная операция: с расчетного счета в кассу предприятия поступили деньги на сумму 90000 руб.

- Указать номер счета в соответствии с планом счетов
- Составить баланс предприятия на 01.03. и 05.03.

Актив				Собственный капитал и обязательства			
№ счета	Наименование счета	01.03	05.03	№ счета	Наименование счета	01.03	05.03

- Определить тип хозяйственной операции и их влияние на бухгалтерский баланс

№ п/п	Содержание операции	Сумма, тыс.р.	Тип изменений	Характер изменения			
				актив		Собственный капитал и обязательства	
				увеличение (+)	уменьшение (-)	уменьшение (-)	увеличение (+)

ЗАДАЧА 17.

На предприятии на 01.10.20__ г. имеются остатки хозяйственных средств и их источников:

№ счета	Наименование счета	Сумма (руб.)
	Основные средства	580000
	Уставный капитал	870500
	Амортизация основных средств	15000
	Материалы	700000
	Расчеты с поставщиками и подрядчиками (кредиторская задолженность)	125000
	Касса	7000
	Расчетные счета	563500
	Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	1000000
	Краткосрочные расчеты с различными кредиторами и дебиторами (дебиторская задолженность)	160000

12.10.20__ г. произведена хозяйственная операция: с расчетного счета оплачена задолженность поставщикам за материалы в сумме 120000 руб.

- Указать номер счета в соответствии с планом счетов
- Составить баланс предприятия на 01.10. и 12.10.

Актив				Собственный капитал и обязательства			
№ счета	Наименование счета	01.10	12.10	№ счета	Наименование счета	01.10	12.10

- Определить тип хозяйственных операций и их влияние на бухгалтерский баланс

№ п/п	Содержание операции	Сумма, тыс.р.	Тип изменений	Характер изменения			
				актив		Собственный капитал и обязательства	
				увеличение (+)	уменьшение (-)	уменьшение (-)	увеличение (+)

ЗАДАЧА 18.

- Открыть счета бухгалтерского учета
- Составить бухгалтерские проводки по приведенным хозяйственным операциям

№ п/п	Содержание операции	Сумма (руб.)
1	Поступили от поставщика и оприходованы на складе материалы	36200
2	Внесены в кассу неиспользованные подотчетным лицом денежные средства	45000
3	С расчетного счета предприятия перечислены денежные средства в счет погашения задолженности поставщику	36200
4	Оприходованы в кассе предприятия денежные средства, поступившие с расчетного счета для выдачи заработной платы	84000
5	Зачислен на специальный счет в банке краткосрочный кредит	30000

ЗАДАЧА 19.

На 01.02.20__ г. сальдо начальное по счету 10 «Материалы» составляло 7200 руб. В феврале 20__ г. произведены следующие хозяйственные операции:

№ п/п	Содержание операции	Сумма
1	Поступили на склад материалы от поставщика	12000
2	Со склада предприятия переданы материалы в основное производство	3400
3	Поступили на склад запасные части от подотчетного лица	2800
4	Со склада предприятия переданы запасные части во вспомогательные производства	1000
5	Со склада предприятия переданы материалы на общехозяйственные затраты	2300

- Открыть счета бухгалтерского учета
- Указать сальдо начальное по счету 10 «Материалы»
- Отразить хозяйственные операции
- Определить сальдо конечное по счету 10 «Материалы»

ЗАДАЧА 20.

На 01.03.20__ г. сальдо начальное по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» составляло 32000 руб. В марте произведены следующие хозяйственные операции:

№ п/д	Содержание операции	Сумма
1	Из кассы предприятия выдана заработная плата работникам	28000
2	Начислена заработная плата рабочим основного производства	17000
3	Начислена заработная плата администрации предприятия	24000
4	Удержаны из заработной платы налоги в бюджет (подходный налог)	5200
5	Удержаны из заработной платы отчисления в ФСЗН (пенсионный фонд)	4100

- Открыть счета бухгалтерского учета
- Указать сальдо начальное по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
- Отобразить хозяйственные операции
- Определить сальдо конечное по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

ЗАДАЧА 21.

На 01.08.20__ г. сальдо начальное по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (дебиторская задолженность) составляло 24300 руб. В августе произведены следующие хозяйственные операции:

№ п/д	Содержание операции	Сумма
1	Поступили от поставщика основные средства	18400
2	С расчетного счета оплачено поставщику за комплектующие изделия	3700
3	Поступили от поставщика комплектующие изделия	14700
4	Поступили от поставщика материалы	2600

- Открыть счета бухгалтерского учета
- Указать сальдо начальное по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
- Отобразить хозяйственные операции
- Определить сальдо конечное по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

ЗАДАЧА 22

1. Рассчитать инвентаризационные разницы и составить инвентаризационно-сличительную ведомость
2. Выявленные инвентаризационные разницы оформить на счетах бухгалтерского учета

Отразить бухгалтерскими проводками результаты инвентаризации, приведенные в таблице.

Таблица 1 - Выписка по результатам инвентаризации

Наименование ценностей	Единица измерения	Цена, руб.	Количество	
			по данным инвентаризации	по данным учета
Товар А	кг	210	49	50
Товар Б	кг	530	480	480

Недостачу по товару А в пределах 0,3 кг, считать нормой естественной убыли. Остальную сумму недостачи списать за счет виновного материально-ответственного лица. Отразите бухгалтерскими проводками результаты инвентаризации.

ЗАДАЧА 23

В результате проведения инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности за 2018 год на складе организации обнаружены излишки краски - 10 кг, рыночная стоимость 1 кг которой составляет 13 руб. Отразите в бухгалтерском учете результаты инвентаризации товарно-материальных ценностей.

ЗАДАЧА 24

По результатам инвентаризации в УП «Колос» выявлена недостача покупных полуфабрикатов учетной стоимостью 45 руб. По распоряжению руководителя организации сумма недостачи взыскивается с материально ответственного лица, с которым заключен договор о полной материальной ответственности. По соглашению между работником и организацией сумма недостачи

Баланс на 1 января 20__ г.

Мсчета	Актив	Сумма, руб.	Мсчета	Собственный капитал и обязательства	Сумма, руб.
	Основные средства	550 000		Уставный капитал	400 000
	Материалы	400 000		Чистая прибыль	200 000
	Касса	5 000		Резервный капитал	85 000
	Расчетные счета	200 000		Расчеты по краткосрочным кредитам банков	120 000
	Расчеты с разными дебиторами	50 000		Расчеты по оплате труда с персоналом	150 000
	Товары отгруженные	50 000		Расчеты с поставщиками	300 000

ЗАДАЧА 27

1. Сформулировать содержание хозяйственных операций.
2. Записать хозяйственные операции в журнале регистрации хозяйственных операций
3. Определить тип хозяйственных операций

Дебет	Кредит	Сумма, руб.
51	50	5,0
26	70	127,0
67	51	16,7
23	10	54,8

ЗАДАЧА 28

1. Сформулировать содержание хозяйственных операций.
2. Записать хозяйственные операции в журнале регистрации хозяйственных операций
3. Определить тип хозяйственных операций

Дебет	Кредит	Сумма, руб.
55	51	98,0
70	69	12,0
20	76	416,8
18	60	45,0

Задачи по теме “Бухгалтерский учет в организации”

1. В результате инвентаризации обнаружен излишек нематериальных активов. Экспертная стоимость – 3000 руб., износ – 35%. Нематериальный актив оприходован на предприятии. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

2. Рабочий-сдельщик изготовил в текущем месяце 1300 деталей, в том числе 5 деталей – полный брак по вине рабочего, 2 детали – частичный брак не по вине рабочего. ЧТС – 3,75 руб. Норма времени – 0,33 часа. Начислена премия – 25% за счет прибыли. Начислить заработную плату работнику и удержать налоги и отчисления. Зарплата перечислена на карт-счет работника. Сделать бухгалтерские записи на счетах.
3. Предприятие проводит инвентаризацию кассы. Установлена недостача 36 рублей. Установлен виновник. Принято решение удержать из зарплаты виновного всю сумму недостачи. Сделать бухгалтерские записи на счетах.
4. Предприятие производит обувь. Для ее производства была закуплена фурнитура на 5400 руб. Оплата по факту поставки. На 100 руб. Фурнитура была передана в основное производство. Часть поставки не соответствовала госту и вызвала брак готовой продукции на 20 руб. Был предъявлен иск поставщику на сумму брака и полностью удовлетворен. Сделать бухгалтерские записи на счетах.
5. Изготовлен объект основных средств во вспомогательном производстве. Затраты: запчасти – 120 руб., материалы – 150 руб., износ оборудования – 13 руб., начислена зарплата – 400 руб. Объект оприходован в составе основных средств организации. Сделать бухгалтерские записи на счетах.
6. Банком ошибочно списана сумма 100 руб. С расчетного счета предприятия. Выставлена претензия и полностью удовлетворена. Сделать бухгалтерские записи на счетах.
7. Предприятие приобретает объект интеллектуальной собственности у поставщика. Рыночная стоимость объекта – 10 000 руб. Установлен срок полезного использования – 3 года. Объект оприходован на предприятии. Произведена оплата поставщику.

Рассчитать сумму амортизационных отчислений, используя метод уменьшаемого остатка. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

8. Предприятие продает ПК «Учет». Первоначальная стоимость, – 665 руб., СПИ 4 года, находится в эксплуатации 26 месяцев. Стоимость продажи – 500 руб. Определить финансовый результат от продажи. Деньги от покупателя поступили на расчетный счет. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

9. Предприятие приобретает запасные части, упакованные в возвратную тару. Стоимость запчастей – 9500 руб., залоговая цена тары – 1790 руб.. Форма оплаты – аккредитивная, аккредитив выставлен за счет собственных средств. После разгрузки часть тары поломалась – на 100 руб. Она была отремонтирована, для этого были отпущены материалы на 46 руб. Затем тара была возвращена поставщику и на расчетный счет поступила ее залоговая стоимость. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

10. При инвентаризации была обнаружена недостача материалов на 230 руб., естественная убыль – 0,8% от стоимости материалов. Виновник недостачи не найден. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

11. Начислить зарплату работнику предприятия, если его должностной оклад составляет 467 руб, рабочих дней в месяце – 24, работник отработал – 20 дней, 4 дня – отпуск по инициативе администрации. Работник платит алименты на 2 детей. Рассчитать заработную плату работнику и сделать необходимые удержания. Зарплата перечислена на карт-счет работника. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

12. Зарегистрировано ООО с уставным фондом 40 000 рублей. Один из учредителей вносит в качестве взноса в уставный фонд лицензию на вид деятельности стоимостью 25 000 рублей. Другой учредитель вносит деньги на расчетный счет 10 000 руб. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

13. Предприятие приобретает строительные материалы, песок, 200 кг по цене 110 руб. За кг от поставщика. После получения предоплаты цемент поступил на предприятие .отпущено на нужды вспомогательного производства 90 кг по цене 110 руб. За кг. Произведена оплата поставщику. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

14. На предприятие поступили материалы со скрытым браком от поставщика. Стоимость материалов – 9600 руб., брак – 40 руб. Выставлена претензия поставщику и удовлетворена. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

15. Рабочий отработал в текущем месяце 156 часов, в том числе 15 часов в ночное время, 3 часа сверхурочно. Часовая тарифная ставка составляет 3,50 руб. Доплаты: 1) за работу в ночное время – 25% от ЧТС; 2) за работу сверхурочно – 100% ЧТС. Премия – 15% за фактически отработанное время. Рассчитать заработную плату работнику и удержать налоги и отчисления. Зарплата перечислена работнику на карт-счет. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

16. Предприятие приобретает топливо у поставщика, стоимость которого 15000 руб. Доставка осуществлялась АТП, которому было начислено 4800 руб. Через месяц предприятие оплатило поставщику и рассчиталось с АТП. Топливо на 800 руб. Отпущено в основное производство. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

17. При инвентаризации обнаружена недостача нематериального актива, установлен СПИ 2 года, первоначальная стоимость 3600 руб., в эксплуатации объект находился 14 месяцев. Стоимость, подлежащая возмещению, увеличена вдвое и списана: 60% - из зарплаты мастера цеха; 40% - за счет финансовых результатов деятельности организации. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

18. Произвести расчет и начисление ЗП рабочему, если известно, что в текущем месяце он изготовил 2550 деталей, из них

20 деталей – сверх нормы. Норма времени на изготовление одной детали – 0,15 часа, ЧТС – 1,93 руб. Оплата за перевыполнение норм выработки производится с коэффициентом 1,5. Работник платит алименты на 2 детей. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

19. Предприятие создает программный комплекс «Кадры». Затраты по созданию объекта составили: зарплата – 100 руб., начислена амортизация основных средств – 2,5 руб., услуги связи – 60 руб.. Объект оприходован в составе нематериальных активов предприятия. Установлен СПИ 6 лет. Рассчитать сумму ежемесячных амортизационных отчислений. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

20. Предприятие заключило договор на перевозку готовой продукции с ТЭК «Авто». Стоимость услуги – 1800 руб. Форма оплаты – платежное поручение. В ходе ревизии установлено, что тариф на перевозку был завышен на 10%. Выставлена претензия ТЭК «Авто» и полностью удовлетворена. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

21. Рассчитать сумму пособия по временной нетрудоспособности, если известно, что работник болел в мае текущего года 7 дней, а заработная плата за предыдущие месяцы составила: ноябрь – начислено 312,75 руб., рабочих дней – 23, ПВН – 5 дней (108 руб.) ; декабрь – начислено 410,56 руб., рабочих дней – 22, 6 дней – отпуск за свой счет, январь – начислено 314,27 руб., рабочих дней. – 24, февраль – начислено 545,67 руб., рабочих дней – 21, март – начислено 656,54 руб., рабочих дней – 25, апрель – начислено 579,87 руб., рабочих дней – 24 . Сделать бухгалтерские записи на счетах.

22. Предприятие создает объект нематериальных активов собственными силами. Затраты по созданию объекта составили: аренда помещения 120 руб.. Услуги связи – 48 руб, начислена амортизация основных средств – 12 руб. Начислена заработная плата работникам – 300 руб. Объект оприходован на предприятии в

качестве нематериального актива. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

23. Предприятие приобретает у поставщика строительные материалы на сумму 9600 руб. Предприятие оплатило поставщику. При оприходовании материалов установлено, что часть материалов на сумму 500 руб. Не соответствует гост. Выставлена претензия поставщику и удовлетворена на 40%. Строительные материалы переданы для нужд основного производства на сумму 2000 рублей. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

24. Приобретен объект нематериальных активов за 4800 руб. Срок полезного использования определен 5 лет. Начислить амортизацию методом уменьшаемого остатка. Принять коэффициент ускорения равным 2. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

25. В результате инвентаризации обнаружена недостача топлива на 500 руб., излишек строительных материалов на 150 руб. Виновник недостачи не установлен. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

26. Поступили материалы на склад от сторонней организации на 24000 руб. Доставка материалов осуществлялась транспортом сторонней организации, которой было начислено 1200 руб. Материалы переданы для нужд вспомогательного производства на 10000 руб. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

27. В результате инвентаризации обнаружен: излишки запасных частей на 960 руб. И недостача объекта основных средств на 1600 руб., амортизация которого составляет 25%. Виновник недостачи найден. Принято решение удержать из зарплаты виновного сумму недостачи. Сделать бухгалтерские записи на счетах

28. На предприятии за год получена прибыль от реализации продукции 1000 рублей, от реализации основных средств – 405 руб., налог на прибыль - 210 руб. Прибыль, остающаяся в распоряжении предприятия, распределена следующим образом: на пополнение уставного капитала 25%, на пополнение резервного капитала - 10%.. Сделать бухгалтерские записи на счетах.

29. Зарегистрировано ООО с уставным капиталом 16 000 рублей. Один из учредителей вносит в качестве вноса в уставный капитал основные средства стоимостью 4500 рублей. Сделать бухгалтерские записи на счетах

30. Инженеру-программисту, работающему в парке высоких технологий, начислена зарплата 2500 руб. И премия из ФОТ 10% за фактически отработанное время. Работник имеет одного ребенка в возрасте 5 лет. Начислить заработную плату работнику за месяц и удержать налоги и отчисления.

31. Доход частного нотариуса в месяц составил 1950 руб. Работник имеет 3 детей в возрасте до 18 лет. Начислить заработную плату работнику за месяц и удержать налоги и отчисления. Сделать записи на счетах.

32. Работнику-совместителю начислена зарплата за месяц 470 руб. Работник является ликвидатором катастрофы на ЧАЭС. Начислить заработную плату работнику за месяц и удержать налоги и отчисления. Зарплата перечислена на карт-счет.

33. Организация проводит ремонт основных средств хозяйственным способом. Для этого со склада отпущены материалы на сумму 1200 руб., запасные части – 4000 руб. Начислена заработная плата ремонтным рабочим 600руб. И налоги и отчисления на нее. Начислена амортизация оборудования, участвующего в ремонте – 10 руб.

34. Организация приобретает по авторскому договору исключительное право на публикацию литературного произведения. Начислена заработная плата за подготовку литературного произведения к изданию 1240 руб. Начислено и оплачено типографии за изготовление тиража 180 руб. Сделать проводки.

35. Организация строит административное здание. В текущем периоде произведены следующие хозяйственные операции. Начислено сторонней организации за строительство 15000 руб. С расчетного счета оплачено поставщику 60 000 руб. За строительные материалы. Материалы поступили на предприятие. Материалы на 20 000 руб. Отпущены для нужд строительства. Начислена заработная плата за строительство 600 руб. И налоги и отчисления на нее. Построенное здание оприходовано в составе основных средств организации.

36. Организация продает основные средства. Договорная цена продажи – 6000 руб. Первоначальная стоимость основных средств – 3900 руб., сумма амортизации к моменту продажи – 1000 руб. Начислено сторонней организации за демонтаж – 240 руб. Покупатель перечислил на расчетный счет организации. Организация передала основные средства покупателю. Определить финансовый результат от сделки.

37. Организация списывает объект основных средств, пришедший в негодность. Первоначальная стоимость объекта – 63500 руб., амортизация к моменту списания – 41 800 руб. При демонтаже объекта организация несет следующие затраты: начислена заработная плата ремонтным рабочим 50 руб., налоги и отчисления на нее; оприходованы на складе запасные части по цене возможного использования 20 руб. Определить финансовый результат от списания объекта основных средств.

38. На балансе организации находится объект основных средств, первоначальная стоимость которого – 6 600 руб., амортизация –

25%. Произведена переоценка объекта, коэффициент переоценки равен – 2.33.

Задачи по теме “Анализ финансового состояния организации”

1. По данным бухгалтерского баланса предприятия выполнить следующие задания:

а) проанализировать динамику и изменения в структуре бухгалтерского баланса;

б) выполнить анализ источников покрытия имущества;

в) определить показатели платежеспособности и ликвидности;

г) рассчитать обобщающие показатели финансовой устойчивости.

Активы	На начало периода, тыс. Руб.	На конец периода, тыс. Руб.	Собственный капитал и обязательства	На начало периода, тыс. Руб.	На конец периода, тыс. Руб.
I. Долгосрочные активы	2400	2690	III. Собственный капитал	1700	2360
В том числе: основные средства	1980	2150			
Вложения в долгосрочные активы	400	520	IV. Долгосрочные обязательства	1380	1440
II. Краткосрочные активы	3200	3510			
В том числе: запасы	720	810			
Краткосрочная дебиторская задолженность	1330	1580	V. Краткосрочные обязательства	2520	2400
Краткосрочные финансовые вложения	490	515			
Денежные средства эквиваленты денежных средств	-	5			
Баланс	5600	6200	Баланс	5600	6200

2. Провести сопоставительный анализ активов и источников их покрытия по данным бухгалтерского баланса организации (тыс. руб.). Сделать выводы.

Активы	На начало года	На конец года	Собственный капитал и обязательства	На начало года	На конец года
Раздел I. Долгосрочные активы	26258	37840	Раздел III. Собственный капитал	22019	28402
В т.ч.			Раздел IV. Долгосрочные обязательства	5530	6400
– основные средства	20673	29748			
– вложения в долгосрочные активы	5175	7658			
Раздел II. Краткосрочные активы	48765	48165	Раздел V. Краткосрочные обязательства	47474	51203
Баланс	75023	86005	Баланс	75023	86005

3. По данным бухгалтерского баланса организации (тыс. руб.) Рассчитать показатели платежеспособности и финансовой устойчивости на начало и конец года. Сделать выводы.

Активы	На начало года	На конец года	Собственный капитал и обязательства	На начало года	На конец года
Раздел I. Долгосрочные активы	3431	4006	Раздел III. Собственный капитал	2809	3111
В т.ч.			Раздел IV. Долгосрочные обязательства	725	680
– основные средства	3095	3317			
Раздел II. Краткосрочные активы	2878	3612	Раздел V. Краткосрочные обязательства	2775	3827
В т.ч.					
– денежные средства и финансовые вложения	720	665			
Баланс	6309	7618	Баланс	6309	7618

Нормативные значения: коэффициента текущей ликвидности – 1,1;
коэффициента обеспеченности собственными оборотными
средствами – 0,1.

3. ТЕСТОВЫЕ ЗАДАНИЯ И КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

Тема “Теория бухгалтерского учета”

1. Что представляют собой счета бухгалтерского учета?

- А) способ обобщенного отражения и экономической группировки хозяйственных средств на определенную дату;
- Б) способ текущего отражения, экономической группировки и оперативного контроля за средствами предприятия и хозяйственными операциями;
- В) способ обобщения показателей, характеризующих ход и результаты хозяйственных процессов;
- Г) таблица двусторонней формы, левая сторона которой называется активом, а правая – пассивом.

2. Что учитывается на активных счетах?

- А) источники образования имущества предприятия;
- Б) имущество предприятия и дебиторская задолженность;
- В) хозяйственные процессы;
- Г) результаты хозяйственной деятельности.

3. Укажите, в каком ответе все активные счета:

- А) основные средства, расчеты с кредиторами, прибыль;
- Б) расчеты по оплате труда, касса, расчеты с подотчетными лицами;
- В) товары, основные средства, валютные счета;
- Г) материалы, готовая продукция, расчеты по налогам и сборам.

4. Определите конечное сальдо по счету «материалы», если начальное сальдо составило 500 руб., оборот по дебету – 1700 руб., оборот по кредиту – 900 руб.:

- А) 300; б) 1200; в) 200; г) 1300.

5. Счет 80 «Уставный капитал» является:

- А) активным;
- Б) пассивным;
- В) активно-пассивным;
- Г) забалансовым.

6. Укажите, в каком ответе все счета активно-пассивные:

- А) оборудование к установке, касса, резервный капитал;

Б) добавочный капитал, целевое финансирование, прибыли и убытки;

В) реализация, материалы, расчеты с учредителями;

Г) расчеты с поставщиками и подрядчиками, расчеты с покупателями и заказчиками, расчеты с разными дебиторами и кредиторами.

7. Какая бухгалтерская запись составляется при отпуске материалов для нужд вспомогательного производства?

А) Д 20 К 10; Б) Д 23 К 10; В) Д 29 К 20; Г) Д 25 К 10.

8. Что означает следующая бухгалтерская запись: Д 51 К 76:

А) оплачено поставщику за поставку ТМЦ;

Б) поступили деньги на расчетный счет из кассы;

В) поступили деньги на расчетный счет от сторонней организации;

Г) оплачены налоги в бюджет.

9. Детализированный учет по аналитическим счетам отражается в:

А) балансе;

Б) оборотной ведомости по синтетическим счетам;

В) шахматной оборотной ведомости по счетам синтетического учета;

Г) оборотной ведомости по аналитическим счетам.

10. В чем состоит сущность двойной записи?

А) каждая хозяйственная операция записывается в дебет одного счета и кредит другого счета в одинаковой сумме;

Б) каждая хозяйственная операция отражается по двум и более счетам;

В) каждая хозяйственная операция отражается по дебету двух счетов в одинаковой сумме;

Г) каждая хозяйственная операция отражается по кредиту двух счетов в одинаковой сумме.

11. Что учитывается на пассивных счетах?

А) капитал предприятия и кредиторская задолженность;

Б) хозяйственные операции;

В) источники образования имущества;

Г) имущество и хозяйственные процессы.

12. Укажите в каком ответе все счета пассивные?

А) уставный капитал, расчеты по долгосрочным кредитам, касса;

- Б) основные средства, материалы, прибыль;
- В) уставный капитал, резервный капитал, расчеты с персоналом по оплате труда;
- Г) убыток, нематериальные активы, расчетный счет.

13. Определите конечное сальдо по счету 05 «Амортизация нематериальных активов», если начальное сальдо составляет 1200 руб., обороты по дебету – 20300 руб., обороты по кредиту – 20100:

- А) 200; б) 1000; в) 0; г) 100.

14. Счет 08 «Вложения в долгосрочные активы» является:

- А) активным;
- Б) пассивным;
- В) активно-пассивным;
- Г) забалансовым.

15. Активно-пассивным является счет:

- А) касса; б) расчеты с поставщиками и подрядчиками; в) добавочный капитал; г) товары.

16. Какая бухгалтерская запись составляется при начислении заработной платы рабочих основных цехов:

- А) Д 50 К 70; Б) Д 20 К 70; В) Д 23 К 70; Г) Д 70 К 51.

17. Что означает следующая бухгалтерская запись: Д 10 К 60:

- А) оплачено поставщику за материалы;
- Б) поступили основные средства от поставщика;
- В) поступили материалы от поставщика;
- Г) отпущены материалы поставщику.

18. Сведения об оборотах предприятия получают из:

- А) баланса;
- Б) оборотной ведомости по синтетическим счетам;
- В) оборотной ведомости по аналитическим счетам;
- Г) шахматной оборотной ведомости по счетам синтетического учета.

19. Каковы признаки классификации счетов?

- А) по экономическому содержанию, по назначению и структуре;
- Б) по экономическому содержанию и по отношению к балансу;
- В) по экономическому содержанию, по назначению и структуре, по отношению к балансу;

Г) по структуре и назначению и по отношению к балансу.

20. Какие группы включает классификация счетов по назначению и структуре?

А) счета видов средств и процессов;

Б) основные, регулирующие и счета источников средств;

В) основные, регулирующие, операционные, финансово-результативные и забалансовые;

Г) счета видов средств и процессов, источников средств и забалансовые.

21. К какой группе счетов относится счет «Расчетный счет»?

А) основные;

Б) регулирующие;

В) операционные;

Г) финансово-результативные;

Д) забалансовые.

22. Какой счет относится к группе счетов по учету средств в расчетах?

А) «Основные средства»; б) «Расчеты с учредителями»; в) «Целевое финансирование»; г) «Реализация».

23. Что учитывается на забалансовых счетах?

А) условные ценности и обязательства предприятия;

Б) средства, не принадлежащие данному предприятию, но находящиеся у него во временном пользовании;

В) операции, не показанные в балансе;

Г) средства, не принадлежащие данному предприятию, его условные ценности и обязательства.

24. К какой группе счетов относится счет 02 «Амортизация основных средств»?

А) счета отвлеченных средств;

Б) контрактивные;

В) сопоставляющие;

Г) фондовые.

25. Какой счет относится к группе регулирующих счетов?

А) счет «Нематериальные активы»;

Б) счет «Прибыли и убытки»;

В) счет «Торговая наценка»;

Г) счет «Основное производство».

26. Что такое план счетов бухгалтерского учета?

- А) классификатор синтетических счетов бухгалтерского учета;
- Б) систематизированная группировка счетов по экономически однородным признакам;
- В) учетная модель для формирования информационных систем бухгалтерского учета;
- Г) директивный документ, отражающий процесс расширенного производства, в системе бухгалтерского учета.

27. Какие группы включает классификация счетов по экономическому содержанию?

- А) счета видов и источников средств;
- Б) счета хозяйственных средств и их источников, счета хозяйственных процессов;
- В) основные, регулирующие, операционные счета;
- Г) счета видов средств и процессов и забалансовые.

28. Счета источников хозяйственных средств делятся на:

- А) счета собственных средств, привлеченных средств и счета финансовых результатов;
- Б) счета источников средств, кредитов и кредиторской задолженности;
- В) счета собственных средств и обязательств по распределению;
- Г) регулирующие, финансово-результативные и забалансовые.

29. К какой группе счетов относится счет «материалы»?

- А) счета основных средств; б) счета процесса производства; в) счет расчетов; г) счета продукции, производственных и товарных запасов.

30. Какой счет относится к группе счетов по учету средств в процессе производства?

- А) счет «Материалы»;
- Б) счет «Основные средства»;
- В) счет «Брак в производстве»;
- Г) счет «Касса».

31. Какой счет является забалансовым?

- А) счет «Износ нематериальных активов»;
- Б) счет «Арендованные основные средства»;
- В) счет «Добавочный фонд»;
- Г) счет «Расчеты по налогам и сборам».

32. К какой группе счетов относится счет 84 «Нераспределенная прибыль(непокрытый убыток)»?

- А) инвентарные;
- Б) калькуляционные;
- В) сопоставляющие;
- Г) собственного капитала.

33. Какой счет относится к группе основных счетов?

- А) счет «Материалы»;
- Б) счет «Реализация»;
- В) счет «Основное производство»;
- Г) счет «Бланки строгой отчетности».

34. В каком разделе плана счетов учитывается готовая продукция?

- А) I; Б) VI; В) II; Г) IV.

Тема “Бухгалтерский учет в организации”

1. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Какими документами оформляется поступление основных средств

1	Платежное поручение
2	Акт приема-передачи, накладная
3	Приходный ордер

2. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Основные средства поступают в результате

1	Ремонта
2	Вложений в долгосрочные активы
3	Ликвидации

3. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Основные средства выбывают в результате

1	Продажи, ликвидации, безвозмездной передачи, вкладе в уставный капитал
---	--

2	Ремонта
3	Модернизации

4. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется выбытие основных средств

1	Платежное поручение
2	Акт списания основных средств , накладная
3	Приходный ордер

5. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 поступление от поставщика основных средств

№	Дебет	Кредит
1	08/4	60
2	08/1	60
3	01	62

6. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Безвозмездное поступление основных средств

№	Дебет	Кредит
1	08/1	98
2	08/4	90/1
3	01	91/1

7. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 поступление основных средств в результате вложений в
 долгосрочные активы

№	Дебет	Кредит
1	08.1	10,60,70,69,76
2	04.3	10,60,70,69,76
3	01	10,60,70,69,76

8. Указать правильный ответ в следующих операциях:

поступление основных средств в результате строительства подрядным способом

№	Дебет	Кредит
1	08.1,18	60
2	04.3,18	60
3	01,18	60

9. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Выполнен капитальный ремонт основных средств хозяйственным способом

№	Дебет	Кредит
1	25	10,60,70,69,76
2	23	10,60,70,69,76
3	01	10,60,70,69,76

10. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Выполнен капитальный ремонт основных средств основного производства

№	Дебет	Кредит
1	25,18	60
2	20,18	60
3	60	20,18

11. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Выполнен капитальный ремонт основных средств (общехозяйственные затраты)

№	Дебет	Кредит
1	25,18	60
2	26,18	60
3	60	26,18

12. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Выполнен капитальный ремонт основных средств вспомогательного производства

№	Дебет	Кредит
1	25,18	60
2	23,18	60
3	60	20,18

13. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Выполнен капитальный ремонт основных средств цеха(общепроизводственные затраты) производства

№	Дебет	Кредит
1	25,18	60
2	20,18	60
3	60	20,18

14. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание материалов на текущий ремонт станка

№	Дебет	Кредит
1	08	10/5
2	25	10/1
3	23	10/4

15. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание амортизации при выбытии основных средств

№	Дебет	Кредит
1	01	05
2	01	02
3	02	01

16. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание остаточной стоимости при выбытии основных средств

№	Дебет	Кредит
1	91.4	01
2	01	91.4
3	02	91.4

17. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание остаточной стоимости при недостатке основных средств

№	Дебет	Кредит
1	01	94
2	94	01
3	02	94

18. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Финансовый результат от ликвидации основных средств

№	Дебет	Кредит
1	91.5	99
2	99	91.5
3	99	90.5

19. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Оприходованы материалы по цене возможного использования в результате ликвидации основных средств

№	Дебет	Кредит
1	91.1	10.1
2	10.6	91.1
3	10.1	91.4

20. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Какими документами оформляется начисление амортизации основных средств

1	Ведомость переоценки
---	----------------------

2	Ведомость начисления заработной платы.
3	Ведомость начисления амортизации

21. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена амортизация основных средств вспомогательного производства

№	Дебет	Кредит
1	23	05
2	23	02
3	08	02

22. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена амортизация основных средств, эксплуатируемых в строительстве

№	Дебет	Кредит
1	08	05
2	26	02
3	08	02

23. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена амортизация основных средств используемых администрацией

№	Дебет	Кредит
1	26	05
2	23	02
3	26	02

24. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена амортизация основных средств общепроизводственного назначения

№	Дебет	Кредит
1	25	05
2	23	02
3	25	02

25. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Начислена амортизация основных средств основного производства

№	Дебет	Кредит
1	20	05
2	20	02
3	26	02

26. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Какими документами оформляется поступление нематериальных активов

1	Платежное поручение
2	Акт приема-передачи, накладная
3	Приходный ордер

27. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Нематериальные активы выбывают в результате

1	Обнаруженных излишков
2	Продажи, ликвидации, безвозмездной передачи, вкладе в уставный капитал
3	Приходный ордер

28. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Какими документами оформляется выбытие нематериальных активов

1	Платежное поручение
2	Акт списания нематериальных активов
3	Приходный ордер

29. Указать правильный ответ в следующих операциях:
поступление от поставщика нематериальных активов

№	Дебет	Кредит
1	06	60
2	08.4	60
3	01	62

30. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Безвозмездное поступление нематериальных активов

№	Дебет	Кредит
1	08/4	98
2	08	90/1
3	01	91/1

31. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Поступление нематериальных активов от учредителей в счет вклада в уставный капитал

№	Дебет	Кредит
1	08/4	98
2	08/1	90/1
3	08	75/1

32. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Отражен финансовый результат от выбытия нематериальных активов в результате продажи

№	Дебет	Кредит
---	-------	--------

1	99	91/5
2	91/5	99
3	91/4	99

30. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Отражен финансовый результат от выбытия нематериальных активов в результате ликвидации

№	Дебет	Кредит
1	99	91/5
2	91/5	99
3	91/4	99

31. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Какими документами оформляется поступление тмц

1	Выписка банка, платежное поручение
2	Накладная
3	Ведомость начисления амортизации

32. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Какими документами оформляется передача тмц в производство

1	Выписка банка, платежное поручение
2	Накладная, лимитно-заборная карта, требование
3	Ведомость начисления амортизации

33. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Поступили материалы от поставщика

№	Дебет	Кредит
---	-------	--------

1	10	60
2	60	10
3	23	10

34. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание материалов на текущий ремонт станка

№	Дебет	Кредит
1	08	10.5
2	25	10
3	23	10.4

35. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание материалов в затраты на основное производство

№	Дебет	Кредит
1	20	10/5
2	20	10/1
3	23	10/4

36. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание строительных материалов на строительство

№	Дебет	Кредит
1	08/1	07/3
2	08/1	10/1
3	07/3	08/1

37. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание топлива в затраты на основное производство

№	Дебет	Кредит
1	20	10.5
2	20	10.3
3	23	10.4

38. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Списание комплектующих изделий во вспомогательное производство

№	Дебет	Кредит
1	20	10.5
2	20	10.3
3	23	10.2

39. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание полуфабрикатов во вспомогательное производство

№	Дебет	Кредит
1	20	10.5
2	20	10.3
3	23	10.2

40. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Поступило на склад топливо от поставщика

№	Дебет	Кредит
1	10.5,18	60
2	10.3,18	60
3	10.1,18	60

41. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Удержание из заработной платы конкретного виновника недостачи материалов

№	Дебет	Кредит
1	70	73.2
2	94	73.2
3	70	76.2

42. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Поступили материалы от подотчетного лица

№	Дебет	Кредит
1	10.1	71
2	10.5	71
3	71	10.5

43. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Списано топливо, сгоревшее в баке автомобиля по норме на общехозяйственные затраты

№	Дебет	Кредит
1	26	10.3
2	20	10.3
3	10.3	26

44. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Списано топливо, сгоревшее в баке автомобиля по норме в основное производство

№	Дебет	Кредит
1	25	10.3
2	20	10.3
3	10.3	20

45. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Предъявлена претензия поставщику за недостачу материалов

№	Дебет	Кредит
1	76.3	60
2	73.2	60
3	76.1	60

46. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Поступила специальная одежда от поставщика

№	Дебет	Кредит
1	10.1,18	60
2	10.2,18	60
3	10.10,18	60

47. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Передана специальная одежда со склада в эксплуатацию

№	Дебет	Кредит
1	10.11	10.10
2	10.11	10.5
3	10.11	10.3

48. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Какими документами оформляется начисление заработной платы

1	Выписка банка, платежное поручение
2	Ведомость начисления заработной платы
3	Ведомость начисления амортизации

49. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Какими документами оформляется выплата заработной платы

1	Выписка банка, платежное поручение
2	Ведомость начисления заработной платы
3	Платежная ведомость

50. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Начислена заработная плата рабочим основного производства

№	Дебет	Кредит
1	70	20
2	20	70
3	23	70

51. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена заработная плата рабочим вспомогательного производства

№	Дебет	Кредит
1	70	20
2	20	70
3	23	70

52. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена заработная плата администрации

№	Дебет	Кредит
1	70	26
2	26	70
3	23	70

53. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Удержание из заработной платы конкретного виновника недостачи материалов

№	Дебет	Кредит
1	70	73.2
2	94	73.2
3	70	76.2

54. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Удержание из заработной платы подоходного налога

№	Дебет	Кредит
1	70	69
2	68	70

3	70	68
---	----	----

55. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Удержание из заработной платы взносов в пенсионный фонд

№	Дебет	Кредит
1	70	73.2
2	69	70
3	70	69

56. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Удержание из заработной платы алиментов

№	Дебет	Кредит
1	70	73/2
2	70	76/1
3	70	76/2

57. указать правильный ответ в следующих операциях:
Удержание из заработной платы за брак продукции

№	Дебет	Кредит
1	70	23
2	70	26
3	70	28

58. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Начислено пособие по временной нетрудоспособности

№	Дебет	Кредит
1	69.1	70
2	70	69.1
3	76/1	70

59. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислены взносы в ПРУП «Белгосстрах» работников основного производства

№	Дебет	Кредит
1	20	76.2
2	76.2	20
3	23	76.2

60. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислены взносы на социальное страхование работников основного производства

№	Дебет	Кредит
1	20	69
2	76.2	20
3	23	69

61. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Выплачена с расчетного счета заработная плата

№	Дебет	Кредит
1	50	70
2	51	70
3	70	51

62. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена заработная плата работникам основного производства

№	Дебет	Кредит
1	23	70
2	26	70
3	20	70

63. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена заработная плата работникам вспомогательного производства

№	Дебет	Кредит
1	20	70
2	23	70
3	25	70

64. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена заработная плата администрации (общехозяйственные затраты)

№	Дебет	Кредит
1	20	70
2	26	70
3	23	70

65. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислена заработная плата работникам цеха (общепроизводственные затраты)

№	Дебет	Кредит
1	25	70
2	20	70
3	26	70

66. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Переданы материалы в основное производство

№	Дебет	Кредит
1	20	10.1
2	20	10.5
3	20	10.4

67. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Переданы запасные части во вспомогательное производство

№	Дебет	Кредит
1	23	10.5
2	23	10.2
3	23	10.1

68. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Выявлен брак в основном производстве

№	Дебет	Кредит
1	28	23
2	28	26
3	28	20

69. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Выявлен брак во вспомогательное производство

№	Дебет	Кредит
1	28	23
2	28	25
3	23	20

70. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списаны общепроизводственные затраты на затраты основного производства

№	Дебет	Кредит
1	25	20
2	20	25
3	20	26

71. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списаны общехозяйственные затраты на управленческие расходы

№	Дебет	Кредит
1	90.5	26

2	90.6	25
3	26	90.5

72. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется передача готовой продукции покупателю

1	Выписка банка. Платежное поручение
2	Накладная
3	Счет-фактура

73. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется передача готовой продукции на склад

1	Требование
2	Накладная, ведомость учета готовой продукции
3	Счет-фактура

74. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется списание готовой продукции со склада при реализации

1	Требование
2	Накладная
3	Счет-фактура

75. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Сдана на склад готовая продукция

№	Дебет	Кредит
1	41	20
2	43	20
3	43	26

76. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание общехозяйственных расходов

№	Дебет	Кредит
1	20	26
2	90.5	26
3	20	28

77. Указать правильный ответ в следующих операциях:
списание общепроизводственных расходов на изготовленную продукцию

№	Дебет	Кредит
1	20	23
2	20	25
3	23	25

78. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание затрат вспомогательного производства в затраты основного производства

№	Дебет	Кредит
1	20	23
2	23	20
3	20	25

79. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Удержание из заработной платы конкретного виновника недостачи материалов

№	Дебет	Кредит
1	70	73.2
2	94	73.2

3	70	76.2
---	----	------

80. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание готовой продукции со склада при реализации

№	Дебет	Кредит
1	20	43
2	91.4	43
3	90.4	43

81. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Начислен НДС от выручки реализованной продукции

№	Дебет	Кредит
1	91.2	68
2	90.2	68
3	90.2	69

82. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Передана продукция покупателю

№	Дебет	Кредит
1	62	90.1
2	60	90.1
3	90/1	62

83. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Списание расходов на управление организацией

№	Дебет	Кредит
1	26	90.5
2	90.5	26
3	90.5	25

84. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Выявлен брак в основном производстве

№	Дебет	Кредит
1	23	26
2	20	25
3	28	20

85. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Выявлен финансовый результат (прибыль) от реализации продукции

№	Дебет	Кредит
1	99	90.11
2	90.11	99
3	91.5	99

86. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Выявлен финансовый результат (прибыль) от реализации основных средств

№	Дебет	Кредит
1	99	90.11
2	90.11	99
3	91.5	99

87. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Начислен налог на прибыль

№	Дебет	Кредит
1	68	99
2	99	68
3	99	69

88. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется поступление денежных средств в кассу

1	Выписка банка, приходный кассовый ордер
2	Приходный кассовый ордер
3	Расходный кассовый ордер

89. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется выплата денежных средств из кассы

1	Выписка банка, приходный кассовый ордер
2	Приходный кассовый ордер
3	Расходный кассовый ордер

90. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Поступил в кассу остаток денежных средств от подотчетного лица

№	Дебет	Кредит
1	50	76
2	50	71
3	71	50

91. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Списана недостача денежных средств в кассе

№	Дебет	Кредит
1	50	94
2	94	50
3	94	51

92. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Зачислены денежные средства из кассы на расчетный счет

№	Дебет	Кредит
1	50	51
2	94	50
3	51	50

93. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется оплата денежных средств поставщику за материалы

1	Выписка банка. Платежное поручение
2	Накладная
3	Счет-фактура

94. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется перечисление денежных средств в бюджет

1	Выписка банка. Платежное поручение
2	Накладная
3	Счет-фактура

95. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется перечисление денежных средств в фзсн

1	Выписка банка. Платежное поручение
2	Платежное требование
3	Счет-фактура

96. Указать правильный ответ в следующих операциях:
 Какими документами оформляется перечисление денежных средств белгосстрах

1	Выписка банка. Платежное поручение
2	Выписка банка. Приходный кассовый ордер
3	Платежное требование

97. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета оплачены налоги в бюджет

№	Дебет	Кредит
1	69	51
2	51	68
3	68	51

98. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета оплачены взносы в ФСЗН

№	Дебет	Кредит
1	69	51
2	51	68
3	68	51

99. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета оплачены взносы в ПРУП «Белгострах»

№	Дебет	Кредит
1	69	51
2	51	76/2
3	76/2	51

100. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета оплачено поставщику

№	Дебет	Кредит
1	60	51

2	51	60
3	68	51

101. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета возвращен краткосрочный кредит

№	Дебет	Кредит
1	66	52
2	51	66
3	66	51

102. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета возвращен долгосрочный кредит

№	Дебет	Кредит
1	67	52
2	51	66
3	67	51

103. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета оплачены задолженность кредиторам

№	Дебет	Кредит
1	76	52
2	51	76
3	76	51

104. Указать правильный ответ в следующих операциях:
На расчетный счет поступили денежные средства из кассы

№	Дебет	Кредит
1	51	50
2	50	51
3	52	50

105. Указать правильный ответ в следующих операциях:

На расчетный счет поступили денежные средства от покупателя

№	Дебет	Кредит
1	51	62
2	62	51
3	52	62

106. Указать правильный ответ в следующих операциях:

На расчетный счет поступили денежные средства от дебиторов

№	Дебет	Кредит
1	76	50
2	76	51
3	51	76

107. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Какими документами оформляется расчеты с учредителями по вкладам в уставный капитал

1	Учредительные документы
2	Накладная
3	Счет-фактура

108. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислены дивиденды учредителям

№	Дебет	Кредит
1	84	75
2	75	84
3	70	84

109. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Поступили материалы от учредителей в счет вклада в уставный капитал

№	Дебет	Кредит
1	75	10/1
2	10.1	75
3	10.1	76

110. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Поступили денежные средства на расчетный счет от учредителей в счет вклада в уставный капитал

№	Дебет	Кредит
1	75	51
2	51	75
3	51	76

111. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Поступили валютные средства от учредителей в счет вклада в уставный капитал

№	Дебет	Кредит
1	75	52
2	52	75
3	52	76

112. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Формирование резервного капитала за счет нераспределенной прибыли

№	Дебет	Кредит
1	84	63
2	84	82
3	84	96

113. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Заявлен уставный капитал

№	Дебет	Кредит
1	80	75

2	84	82
3	75	80

114. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Формирование резервного капитала за счет взносов учредителей

№	Дебет	Кредит
1	75.1	82
2	75.1	84
3	75.1	99

115. Указать правильный ответ в следующих операциях:
Погашение дебиторской задолженности за счет резерва по сомнительным долгам

№	Дебет	Кредит
1	63	62
2	62	63
3	63	10

116. Указать правильный ответ в следующих операциях:
начислены дивиденды учредителям

№	Дебет	Кредит
1	75.2	84
2	84	82
3	84	75.2

117. Указать правильный ответ в следующих операциях:
С расчетного счета выплачены дивиденды учредителям

№	Дебет	Кредит
1	75.2	51
2	75.2	50

3	50	75.2
---	----	------

118. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Получен кредит в банке на приобретение материальных ценностей

№	Дебет	Кредит
1	50	66
2	51	66
3	55	66

119. Указать правильный ответ в следующих операциях:

С расчетного счета погашена задолженность по краткосрочному кредиту

№	Дебет	Кредит
1	66	51
2	67	51
3	51	66

120. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислены проценты по краткосрочному кредиту при приобретении материалов

№	Дебет	Кредит
1	20	66
2	10	66
3	04	66

121. Указать правильный ответ в следующих операциях:

С расчетного счета погашена задолженность по долгосрочному кредиту

№	Дебет	Кредит
1	66	51
2	67	51
3	55	66

122. Указать правильный ответ в следующих операциях:

С расчетного счета погашена задолженность по процентам по долгосрочному кредиту

№	Дебет	Кредит
1	62	51
2	67	50
3	67	51

123. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Начислены проценты по долгосрочному кредиту

№	Дебет	Кредит
1	20	67
2	10	66
3	04	66

124. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Выданы из кассы денежные средства под отчет

№	Дебет	Кредит
1	51	71
2	50	71
3	71	50

125. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Предоставлен авансовый отчет о командировочных расходах руководителя

№	Дебет	Кредит
1	20	71
2	23	71
3	26	71

126. Указать правильный ответ в следующих операциях:

Предоставлен авансовый отчет о командировочных расходах инженера цеха основного производства

№	Дебет	Кредит
1	23	71
2	71	20
3	20	71

Тема “Особенности бухгалтерского учета в Российской Федерации”

1. Счет 01 «Основные средства» является:

- a) Активным.
- b) Пассивным.
- c) Активно-пассивным.

2. Принятие основных средств к бухгалтерскому учету осуществляется:

- a) По остаточной стоимости.
- b) По первоначальной стоимости.
- c) По восстановительной стоимости.

3. Когда организация должна перевести оборудование со счета 08 «Вложение во внеоборотные активы» на счет 01 «Основные средства»:

- a) После акта ввода оборудования в эксплуатацию.
- b) После формирования полной стоимости оборудования.
- c) После пробного запуска оборудования.

4. Первоначальная стоимость объекта основного средства может измениться в результате:

- a) Текущего ремонта.
- b) Капитального ремонта.
- c) Достройки.

5. В соответствии с порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации организация при необходимости в унифицированные формы:

- a) Не может вносить дополнительные реквизиты.
- b) Может исключать отдельные реквизиты.

с) Не может исключать отдельные реквизиты.

6. Срок полезного использования объекта основного средства нельзя изменить в результате:

а) Модернизации.

б) Технического перевооружения.

с) Частичной ликвидации.

7. Перемещение объекта основных средств между структурными подразделениями организации:

а) Признается выбытием.

б) Не признается выбытием.

8. Организация демонтировала оборудование по месту нахождения головного офиса и установила его по адресу филиала. Нужно ли включать расходы на демонтаж и установку в первоначальную стоимость перемещаемого объекта?

а) Да.

б) Нет.

9. При каком способе амортизации основных средств ежемесячные суммы амортизационных отчислений в течение всего срока полезного использования остаются неизменными?

а) При линейном.

б) При способе уменьшаемого остатка.

с) При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

10. В каких случаях не пересматривается срок полезного использования основных средств?

а) В случаях проведения реконструкции.

б) В случае модернизации.

с) В случае капитального ремонта.

11. В составе нематериальных активов учитываются:

А) исключительные права на промышленный образец.

В) расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы).

С) не исключительные права на результаты интеллектуальной деятельности, приобретенные на основании лицензионного договора.

12. Изменение фактической (первоначальной) стоимости нематериального актива:

- А) не допускается.
- В) допускается в случаях переоценки и обесценения.

13. Сумму амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов следует рассчитывать:

- А) ежемесячно.
- В) в размере $\frac{1}{2}$ от годовой суммы.
- С) в конце года.

14. Какой из способов не применяется при определении ежемесячной суммы амортизационных отчислений по НМА:

- А) линейный способ.
- В) способ уменьшаемого остатка.
- С) списание стоимости по сумме чисел лет полезного использования.

15. Начисление амортизации по НМА, предоставленным в пользование, производится:

- А) правообладателем (лицензиаром).
- В) пользователем (лицензиатом).

16. Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяются:

- А) линейным способом.
- В) любым способом.

17. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится:

- А) на финансовые результаты в качестве прочих доходов.
- В) на финансовые результаты в качестве прочих расходов.

18. По НМА некоммерческих организаций амортизация:

- А) не начисляется.
- В) начисляется.

19. По НМА с неопределенным сроком полезного использования амортизация:

- А) не начисляется.
- В) начисляется.

20. В течение срока полезного использования нма начисление амортизационных отчислений:

- А) не приостанавливается.

В) в некоторых случаях может быть приостановлено.

21. Бухгалтерский счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» является:

- А) активным;
- В) пассивным;
- С) активно-пассивным.

22. Первичным учетным документом по выплате заработной плате не является:

- А) приказ о поощрении;
- В) ведомость на выплату заработной платы;
- С) табель учета рабочего времени.

23) в бухгалтерском учете начисление материальной помощи отражают:

- А) по кредиту счета 73 «расчеты с персоналом по прочим операциям»;
- В) по кредиту счета 70 «расчеты с персоналом по оплате труда»;
- С) по кредиту счета 71 «расчеты с подотчетными лицами».

24) сохраняемый в соответствии с ТК РФ в период нахождения работника в командировке средний заработок является:

- А) компенсацией;
- В) гарантией;
- С) оплатой труда.

25) при расчете пособия по временной нетрудоспособности необходимо учитывать:

- А) непрерывный трудовой стаж;
- В) общий трудовой стаж;
- С) страховой стаж.

26. Может ли организация выдать денежные средства в подотчет работнику, оформленному по договору гражданско-правового характера?

- А) нет;
- В) да.

27. Выплата заработной платы производится:

- А) один раз в месяц;
- В) каждые полмесяца;
- С) два раза в месяц.

28. Ограничение продолжительности сверхурочной работы для каждого работника составляет:

- А) не более 4 часов в течение двух дней подряд;
- В) не более 8 часов в течение двух дней подряд;
- С) ограничения нет.

29. Компенсация за неиспользованный отпуск:

- А) подлежит обложению НДФЛ;
- В) не подлежит обложению НДФЛ.

30. Конкретный размер доплаты за совмещение профессий (должностей) должен быть определен:

- А) в размере 50% оклада совмещаемой должности;
- В) в размере 30 % оклада совмещаемой должности;
- С) условиями дополнительного соглашения к трудовому договору.

Тема “Анализ финансового состояния организации”

1. Какое отношение характеризует степень задолженности организации?:

- 1) отношение заемного капитала к собственному;
- 2) отношение величины кредиторской задолженности к общему капиталу;
- 3) отношение собственного капитала к заемному;
- 4) отношение заемного капитала к общему.

2. Покрытие краткосрочных активов предприятия оценивается:

- 1) по соотношению долгосрочного заемного капитала и стоимости краткосрочных активов;
- 2) по соотношению перманентного капитала и стоимости краткосрочных активов;
- 3) по соотношению собственных оборотных средств и стоимости краткосрочных активов;
- 4) по соотношению собственных средств и стоимости краткосрочных активов.

3. Долгосрочный заемный капитал является целевым источником финансирования:

- 1) краткосрочных активов;

- 2) активов долгосрочного использования;
- 3) затрат, связанных с расширением производства;
- 4) производственных запасов.

4. Собственные оборотные средства предприятия определяются как:

- 1) разность между собственным капиталом и стоимостью долгосрочных активов;
- 2) разность между перманентным капиталом и стоимостью долгосрочных активов;
- 3) разность между собственным капиталом и стоимостью краткосрочных активов;
- 4) сумма собственного капитала и стоимости краткосрочных активов.

5. Коэффициент промежуточной ликвидности определяет:

- 1) достаточно ли имеющихся платежных средств для погашения наиболее срочных обязательств предприятия;
- 2) достаточно ли всех ликвидных средств для оплаты всех краткосрочных долгов предприятия;
- 3) достаточно ли у предприятия ликвидных средств без учета производственных запасов для оплаты краткосрочных долгов;
- 4) достаточно ли платежных средств с учетом погашения дебиторской задолженности для оплаты краткосрочных обязательств предприятия.

6. Анализ платежеспособности предприятия предполагает:

- 1) определение соотношения между вложениями в долгосрочные активы и уставным капиталом;
- 2) сопоставление источников собственных средств и долгосрочной задолженности;
- 3) изучение поступления и расходования денежных средств в течение отчетного периода;
- 4) сопоставление наиболее ликвидных активов и срочных обязательств организации.

7. Эффективность использования краткосрочных активов измеряется:

- 1) фондоотдачей;
- 2) длительностью оборота кредиторской задолженности;
- 3) рентабельностью собственного капитала;

4) количеством оборотов оборотных средств за анализируемый период.

8. Какой из показателей финансовой устойчивости характеризует необходимость совершенствования производственного потенциала предприятия?:

1) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;

2) коэффициент маневренности собственных средств;

3) коэффициент реальной стоимости основных средств;

4) коэффициент финансовой независимости.

9. Уровень финансового риска определяется как:

1) отношение стоимости долгосрочных активов к стоимости имущества;

2) соотношение между заемным и собственным капиталом;

3) соотношение между краткосрочными активами и краткосрочными обязательствами;

4) отношение собственного капитала к общему капиталу.

10. Какие из перечисленных показателей используются для признания субъекта хозяйствования платежеспособным?:

1) коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;

2) коэффициент обеспеченности обязательств активами;

3) коэффициент капитализации;

4) коэффициент текущей ликвидности.

11. Критерием оценки финансовой устойчивости является:

1) сравнение значения коэффициента автономии с единицей;

2) сравнение значения коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами с единицей;

3) сравнение значения коэффициента капитализации с единицей;

4) сравнение значения коэффициента абсолютной ликвидности с единицей.

12. Нормативные значения каких показателей не требуют дифференциации по видам экономической деятельности?:

1) коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами;

- 2) коэффициента абсолютной ликвидности;
- 3) коэффициента текущей ликвидности;
- 4) коэффициента автономии.

Вопросы по теме “Особенности бухгалтерского учета в Российской Федерации”

1. Какова оценка первоначальной стоимости ОС, приобретённых за плату?
2. В каких случаях НДС включается в первоначальную стоимость объекта?
3. Какова оценка первоначальной стоимости ОС, внесённых в качестве вклада в УК?
4. Какова оценка первоначальной ОС, полученных по договору дарения?
5. В каких случаях изменяется первоначальная стоимость объекта ОС?
6. Каков порядок проведения переоценки ОС?
7. Какими проводками отражаются в бухгалтерском учёте операции по поступлению ОС в организацию?
8. Какие способы начисления амортизации ОС существуют?
9. В каком документе организации должен быть отражен выбор способа начисления амортизации по ОС?
10. Может ли измениться срок полезного использования ОС в периоде его эксплуатации в организации?
11. Что такое остаточная стоимость ОС?
12. Что такое восстановительная стоимость ОС?
13. Какими проводками отражаются в бухгалтерском учёте расходы на ремонт ОС?
14. Каким документом регламентируется порядок проведения инвентаризации ОС?
15. Какими проводками отражаются результаты инвентаризации ОС в бухгалтерском учёте?
16. Каким документом регламентируется лимит стоимости активов, принимаемых в бухгалтерском учёте как ОС?
17. При каких одновременно выполненных условиях в отношении активов осуществляется постановка актива в качестве ОС на бухгалтерский учёт?
18. Какие активы в бухучете называют нематериальными?
19. На каких счетах бухгалтерского учета отражаются НМА?

20. Каково значение бухгалтерского счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в учете НМА?
21. Что является единицей бухгалтерского учета НМА?
22. Из чего складывается первоначальная стоимость НМА?
23. В каких случаях допускается изменение фактической (первоначальной) стоимости НМА?
24. Как устанавливается срок полезного использования НМА?
25. Какие способы амортизации НМА применяются в бухгалтерском учете?
26. По каким НМА амортизация не начисляется?
27. В каких случаях можно изменить способ начисления амортизации?
28. Что такое деловая репутация? Какой она бывает?
29. Как отражается в бухгалтерском учете положительная деловая репутация?
30. Как отражается в бухгалтерском учете отрицательная деловая репутация?
31. Каков порядок списания НМА?
32. Приобретение в собственность компакт-диска означает ли, что вместе с ним были приобретены и какие - либо права на программу, которая на нем записана?
33. Являются ли НМА расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы)?
34. Зависит ли начисление амортизационных отчислений по НМА от результатов деятельности организации в отчетном периоде?
35. Как учитываются НМА, полученные организацией в пользование?
36. Перечислите первичные учетные документы, на основании которых начисляется основная заработная плата.
37. Как производится оплата за дни очередного отпуска?
38. Как рассчитать количество дней, за которые положена компенсация за неиспользованный отпуск?
39. Как отражаются в бухгалтерском учёте операции по начислению заработной платы?
40. Как отражаются в бухгалтерском учёте операции по выплате заработной платы?

41. Укажите возможные удержания из выплат работникам.
42. Какими бухгалтерскими записями отражаются в бухгалтерском учёте удержания из выплат работникам?
43. Каков порядок расчёта страхового стажа работника?
44. Назовите основные нормативные акты, определяющие порядок начисления выплат по больничным листам.
45. Какими бухгалтерскими записями отражаются в бухгалтерском учёте операции по начислению выплат по больничному листу?
46. Какие санкции предусмотрены за несвоевременную выплату заработной платы?
47. Какие обязательные локальные акты по расчётам оплаты труда должны быть предусмотрены в организации?
48. Что такое депонированная заработная плата?
49. Что такое производственная себестоимость продукции?
50. Дайте определение полной себестоимости продукции.
51. Классифицируйте доходы организации.
52. Классифицируйте расходы организации.
53. На каком счёте учитываются затраты на производство продукции?
54. Что означает сальдо начальное по счёту 20 «Основное производство»?
55. Как определяется сальдо конечное по счёту 20 «Основное производство»?
56. Как определяется учётная цена готовой продукции?
57. На каком счёте учитываются общехозяйственные расходы?
58. Назовите способы списания общехозяйственных расходов.
59. Какие документы оформляются при отгрузке продукции покупателю?
60. В чем состоит метод начисления при формировании себестоимости продукции?
61. На каком счете отражаются товары отгруженные и в чем состоит особенность этого счета?
62. На каком счёте отражаются операции по реализации продукции?
63. Как отражается в бухгалтерском балансе дебиторская задолженность?

64. В каких случаях доходы от сдачи имущества в аренду признаются доходами по обычным видам деятельности?
65. От чего зависит номенклатура расходов организации?
66. На каком счёте отражаются расчёты с покупателями и заказчиками?
67. В чем состоит аналитический учёт расчётов с покупателями и заказчиками?
68. Как осуществляется списание дебиторской задолженности?

Вопросы по теме “Анализ финансового состояния организации”

1. Что такое финансовое состояние организации?
2. Назовите основные задачи анализа финансового состояния.
3. Чем характеризуется устойчивое финансовое положение организации?
4. В чем заключается цель аналитической характеристики имущества предприятия?
5. О чем говорит увеличение доли собственного капитала в общей величине источников? А заемного капитала?
6. Что показывают и как рассчитываются степени покрытия долгосрочных активов?
7. На какие группы делятся оборотные средства и краткосрочные платежные обязательства организации при составлении баланса ликвидности? Какие коэффициенты ликвидности рассчитываются по данным баланса?
8. Какие стадии в процессе своего движения проходит капитал? Опишите эти стадии.
9. Перечислите показатели деловой активности. Приведите формулы расчета.
10. Для чего проводят сравнение скорости оборота дебиторской и кредиторской задолженности организации?
11. Что показывают коэффициенты финансовой независимости и финансового риска, и каким образом они взаимосвязаны?

12. Что показывают коэффициенты обеспеченности собственными оборотными средствами и маневренности собственных средств?

13. Что может показать сравнение производственных запасов по балансу с собственными оборотными средствами и обоснованными источниками формирования запасов?

14. Какие финансовые коэффициенты установлены в качестве показателей для оценки платежеспособности субъектов хозяйствования?

4. УЧЕБНАЯ ПРОГРАММА

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ

Учебно-методическое объединение по образованию в области экономики и организации производства

УТВЕРЖДАЮ
Первый заместитель Министра
образования Республики Беларусь
С.А. Старовойтова
27.03.2019
Регистрационный № Ф.Д. Б. 216 /тип



БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ И АУДИТ

Типовая учебная программа по учебной дисциплине
для специальности

1-27 01 01 «Экономика и организация производства
(по направлениям)»

СОГЛАСОВАНО

Председатель Учебно-
Методического объединения по
образованию в области экономики
и организации производства

Р.Б. Ивуть
Р.Б. Ивуть

18.01.2019

СОГЛАСОВАНО

Начальник Главного управления
профессионального образования
Министерства образования
Республики Беларусь

С.А. Касперович
С.А. Касперович

03.03.2019

СОГЛАСОВАНО

Проректор по научно-методической
работе Государственного учреждения
образования «Республиканский
институт высшей школы»

И.В. Титович
И.В. Титович

16.02.2019

Эксперт-нормоконтролер

Е.А. Мишкевич
Е.А. Мишкевич
16.02.2019

Информация об изменениях размещается на сайтах:

<http://www.edustandard.by>

<http://www.nihe.bsu.by>

Минск 2019

СОСТАВИТЕЛЬ:

Т.Ф. Манцерова, заведующий кафедрой «Экономика и организация энергетики» Белорусского национального технического университета, кандидат экономических наук, доцент.

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

Кафедра теоретической и прикладной экономики Барановичского государственного университета (протокол №1 от 10.01.2018 г.);

А.В. Федоркевич, заведующий кафедрой «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в АПК и транспорте» учреждения образования «Белорусский государственный экономический университет», кандидат экономических наук, доцент

РЕКОМЕНДОВАНО К УТВЕРЖДЕНИЮ В КАЧЕСТВЕ ТИПОВОЙ:

Кафедрой «Экономика и организация энергетики» Белорусского национального технического университета (протокол № 16 от 30.06.2017 г.);

Научно-методическим советом Белорусского национального технического университета (секция «Совершенствование учебного процесса и учебно-нормативной документации» (протокол № 1 от 17.01 2018г.));

Учебно-методическим объединением по образованию в области экономики и организации производства (протокол № 2 от 15 января 2018 г.)

Ответственный за редакцию: Т.Ф. Манцерова

Ответственный за выпуск: Т.Ф. Манцерова

ПОЯСНИТЕЛЬНАЯ ЗАПИСКА

Типовая учебная программа по учебной дисциплине «Бухгалтерский учет и аудит» разработана для учреждений высшего образования Республики Беларусь в соответствии с требованиями образовательного стандарта I ступени высшего образования по специальности 1-27 01 01 «Экономика и организация производства (по направлениям)».

Цель учебной дисциплины - приобретение студентами теоретических и практических знаний бухгалтерского учета и аудита, а также овладение методикой его ведения: от оформления первичных документов до составления отчетности, расчета налоговых платежей, ознакомление с организацией аудиторской деятельности, с порядком проведения аудиторских проверок, оказания аудиторских услуг.

Основные задачи изучения дисциплины:

- приобретение практических навыков отражения хозяйственных явлений, процессов, операций, налоговых платежей на счетах бухгалтерского учёта;
- составление бухгалтерской документации;
- составление бухгалтерской отчетности;
- использование данных бухгалтерского учёта для принятия управленческих решений, для оценки результатов хозяйственной деятельности.

Учебная дисциплина «бухгалтерский учет и аудит» базируется на знаниях, полученных при изучении таких учебных дисциплин как: «микроэкономика», «макроэкономика», «статистика предприятия» (учебные дисциплины компонента учреждения высшего образования), и других, предусмотренных типовым учебным планом по специальности.

В свою очередь, знания, полученные при изучении учебной дисциплины «бухгалтерский учет и аудит», являются базой для изучения учебных дисциплин «анализ производственно-хозяйственной деятельности предприятия», «финансы предприятия», «маркетинг».

В результате изучения учебной дисциплины «Бухгалтерский учет и аудит» студент должен

Знать:

- Теоретические принципы бухгалтерского учета;
- Систему счетов и двойную запись;
- Сущность бухгалтерского учета, учета финансовых результатов и принципы учета в современных экономических условиях;
- Основы синтетического и аналитического учета на предприятии;
- Работу с нормативно-правовыми документами, регламентирующими организацию и ведение учета на предприятиях;
- Расчеты налогов и платежей и отражение их в различных формах финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- Методы проведения аудита;

Уметь:

- Использовать методику бухгалтерского учета на предприятии;
- Осуществлять организацию бухгалтерского учета на предприятии;
- Использовать информационные технологии по автоматизации бухгалтерских операций в учете;
- Осуществлять различные бухгалтерские операции по основным направлениям хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- Использовать методы проведения аудита;

Владеть:

- Методами бухгалтерского учета на предприятии;
- Способами осуществления бухгалтерских операций по основным направлениям хозяйственно-финансовой деятельности предприятия;
- Методами проведения аудита.

Освоение данной учебной дисциплины обеспечивает формирование следующих компетенций:

АК-10. Иметь лингвистические и коммуникативные навыки.

СЛК-6. Уметь работать в коллективе.

ПК-8. Участвовать в разработке ценовой и налоговой стратегии.

ПК-9. Осуществлять контроль за реализацией управленческих решений.

ПК-10. Оценивать эффективность решения вариантов производственно-хозяйственных задач.

ПК-11. Оценивать эффективность экологических мероприятий.

ПК-12. Своевременно определять необходимость и эффективность развития кооперации и интеграции организации с другими юридическими лицами для успешного развития бизнеса.

ПК-36. Пользоваться глобальными информационными ресурсами.

ПК-37. Владеть современными средствами телекоммуникаций.

ПК-38. Заниматься аналитической и научно-исследовательской деятельностью в области экономики, организации, планирования и управления производством.

ПК-39. Участвовать в создании современных информационных технологий и автоматизации управленческой деятельности.

В соответствии с образовательным стандартом программа рассчитана на 266 академических часов, из них 166 часов — аудиторных занятий.

Примерное распределение аудиторных часов по видам занятий:

лекции — 82 ч.;

практические занятия — 50 ч.;

лабораторные занятия — 34 ч.

Примерный тематический план

№ п/п	Название раздела, темы	Количество часов			
		Лекции	Практические занятия	Лабораторные	Всего аудиторных
1	2	3	4	5	6
	Раздел I. Теория бухгалтерского учета	20	18		38
1.	Понятие учета, его сущность и объективная необходимость	2	2		4
2.	Предмет и метод бухгалтерского учета	2	2		4
3.	Бухгалтерский баланс, его сущность и строение	4	2		6
4.	Система счетов и двойная запись	4	4		8
5.	Классификация счетов и план счетов бухгалтерского учета	2	2		4
6.	Документирование хозяйственных операций. Инвентаризация	2	2		4
7.	Учетные регистры и формы бухгалтерского учета	2	2		4
8.	Организация бухгалтерского учета	2	2		4
	Раздел II. Бухгалтерский учет и аудит	62	32	34	128
9.	Учет основных средств	6	4	4	14
10.	Учет нематериальных активов	4	2	2	8
11.	Учет производственных запасов	6	2	4	12

12.	Учет оплаты труда и расчетов с персоналом	4	2	4	10
13.	Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг	8	4	4	16
14.	Учет реализации продукции, работ, услуг	4	2	4	10
15.	Учет денежных средств и расчетно-кредитных операций	8	4	4	16
16.	Учет капитала, резервов, финансовых вложений	4	2	4	10
17.	Учет финансовых результатов и их использование	4	2	2	8
18.	Бухгалтерская отчетность организаций и предприятий	4	2	2	8
19.	Осуществление аудиторской деятельности	4	2		6
20.	Методика проведения аудиторских проверок, оказание аудиторских услуг	6	4		10
	ИТОГО	82	50	34	166

СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО МАТЕРИАЛА

РАЗДЕЛ I. ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Тема 1. Понятие учета, его сущность и объективная необходимость

Общая характеристика хозяйственного учета. Виды хозяйственного учета и их классификация. Особенности бухгалтерского учета в единой системе учета. Основные задачи и функции бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к нему. Основные стадии учетного процесса и измерители, применяемые в учете. Закон «о бухгалтерском учете и отчетности»

Тема 2. Предмет и метод бухгалтерского учета

Предмет бухгалтерского учета. Объекты бухгалтерского учета. Классификация по видам и размещению и по источникам их образования и назначению. Хозяйственные процессы. Понятие о хозяйственных операциях. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы: документация, инвентаризация, счета и двойная запись, оценка и калькуляция, баланс и отчетность, сводная отчетность (консолидированная отчетность).

Тема 3. Бухгалтерский баланс, его сущность и строение

Общие понятия о бухгалтерском балансе. Бухгалтерский баланс предприятия, организации, его структура, содержание и порядок составления. Актив, собственный капитал и обязательства баланса. Виды балансов. Влияние хозяйственных операций на статьи баланса.

Тема 4. Система счетов и двойная запись

Счета бухгалтерского учета и их строение и назначение. Дебет и кредит. Балансовые и забалансовые счета. Счета хозяйственных средств (активные) и счета источников хозяйственных средств (пассивные). Активно-пассивные счета. Счета хозяйственных процессов. Понятие о двойной записи ее обоснование. Корреспонденция между счетами. Бухгалтерские проводки (простые и сложные). Счета синтетические и

аналитические. Взаимосвязь между синтетическим и аналитическим учетом. Обобщение данных текущего учета. Обратная ведомость. Шахматная ведомость.

Тема 5. Классификация счетов и план счетов бухгалтерского учета

классификация счетов бухгалтерского учета по экономическому содержанию информации, отражаемой на счетах. Классификация по назначению и структуре записей на счетах. Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция по его применению. Разделы типового плана счетов.

Тема 6. Документирование хозяйственных операций.

Инвентаризация

Понятие о документации и документах. Юридическое значение документов. Первичные учетные документы и их обязательные реквизиты. Понятие об электронном документе. Классификация документов по назначению и месту составления. Роль и значение бухгалтерских документов. Сроки хранения документов. Документооборот.

Инвентаризация. Виды инвентаризаций. Инвентаризация активов и обязательств. Порядок проведения и отражения в бухгалтерском учете результатов инвентаризаций.

Тема 7. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета

Понятие об учетных регистрах их значение и классификация. Унификация учетных регистров. Способы записей в учетных регистрах. Техника выполнения записей. Типы ошибок, допускаемых в учете и методы их исправления. Понятие, исторические предпосылки возникновения форм бухгалтерского учета. Упрощенная форма учета. Автоматизированная форма учета.

Тема 8. Организация бухгалтерского учета

Основы организации бухгалтерского учета на предприятиях и организациях. Основные задачи бухгалтерского учета. Государственное регулирование бухгалтерского учета и отчетности. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».

Пути совершенствования бухгалтерского учета. Понятие об учетной политике. Права и обязанности главного бухгалтера. Взаимодействие бухгалтерии с другими отделами предприятия, организации. Понятие о стандарте МСФО 8 «Учетная политика, изменения в бухгалтерских расчетах и ошибки».

Раздел II. Бухгалтерский учет и аудит

Тема 9. Учет основных средств

Задачи учета основных средств. Понятие об инвентарном объекте. Классификация основных средств. Особенности видов экономической деятельности. Понятие о МСФО16 «Основные средства» оценка основных средств. Порядок формирования первоначальной стоимости. Остаточная, переоцененная стоимость основных средств. Документальное оформление и учет поступления основных средств. Учет амортизации основных средств. Бухгалтерский учет основных средств (ремонта, реконструкции, модернизации). Учет вложений в долгосрочные активы. Учет оборудования к установке. Документальное оформление и учет выбытия основных средств. Учет аренды и лизинга основных средств. МСФО 17 «Аренда». Инвентаризация и переоценка основных средств. Учет долгосрочных инвестиций и источник их финансирования.

Тема 10. Учет нематериальных активов

Понятие о нематериальных активах, условия признания объектов нематериальными активами. Классификация нематериальных активов. Единица учета нематериальных активов. Оценка нематериальных активов в бухгалтерском учете. Стандарт МСФО 38 «Нематериальные активы». Учет поступления нематериальных активов. Учет амортизации нематериальных активов. Учет реализации и выбытия нематериальных активов. Инвентаризация.

Тема 11 учет производственных запасов

Роль и задачи учета производственных запасов, их классификация и оценка в текущем учете. Особенности видов

экономической деятельности. Документальное оформление движения материалов. Учет материалов на складе и в бухгалтерии. Учет поступления материалов. Электронные счета фактуры. Учет расчетов с поставщиками. Учет расчетов по претензиям. Учет резерва под снижение стоимости материалов. Отраслевые особенности учета материалов. Учет горюче-смазочных материалов, запасных частей, автомобильных шин и тары. Учет инструментов, инвентаря и приспособлений, специальной оснастки, спецодежды и спецобуви. Учет отпуска материально-производственных запасов и их реализация. Списание материалов различными методами: ЛИФО, ФИФО, по средневзвешенным ценам, по учетным ценам с учетом отклонений от их фактической себестоимости.

***Тема 12* учет оплаты труда и расчетов с персоналом**

Общие положения по учету труда, задачи и требования. Классификация состава работающих. Учет численности работников и отработанного времени. Первичная документация. Виды, формы и системы оплаты труда, тарифная система, ЕТКС. Учет выработки. Особенности видов экономической деятельности. Первичная документация по начислению заработной платы и порядок ее прохождения. Начисление и распределение заработной платы между членами бригады. Гибкие системы оплаты труда. Расчет среднего заработка. Начисление заработной платы за неотработанное время, начисление доплат. Составление расчетно-платежных документов. Удержания и вычеты из заработной платы. Синтетический и аналитический учет расчетов по оплате труда. Расчет и учет оплаты трудовых отпусков. Учет отчислений в ФСЗН. Расчет пособий по государственному социальному страхованию. Учет расчетов по обязательному страхованию от несчастных случаев на производстве.

***Тема 13* учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг**

Задачи учета затрат на производство продукции, работ, услуг. Классификация затрат, включаемых в себестоимость продукции, работ, услуг. Особенности видов экономической

деятельности. Элементы затрат и статьи калькуляции затрат. Виды производств. Методы калькулирования себестоимости продукции (нормативный, позаказный, попередельный). Особенности видов экономической деятельности. Раздельный учет затрат. Синтетические счета для учета затрат на производство. Учет затрат на эксплуатацию оборудования, машин и механизмов. Учет затрат на транспортные перевозки. Учет общепроизводственных затрат и их распределение. Учет общехозяйственных (накладных) затрат. Учет затрат и калькулирование себестоимости в подсобных и вспомогательных производствах. Учет затрат в ремонтно-механических мастерских. Учет потерь от брака и простоев. Учет расходов будущих периодов. Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы. Учет незавершенного производства. Налоговые платежи, относимые на себестоимость продукции, работ, услуг. Сводный учет затрат на производство.

Тема 14. Учет реализации продукции, работ, услуг

Готовая продукция и ее оценка. Учет отгруженной продукции. Учет выполненных объемов строительно-монтажных работ. Учет расчетов с заказчиками, покупателями. Формы расчетов. Учет реализации транспортных перевозок. Учет коммерческих расходов. Учет реализации продукции, работ и услуг. Особенности видов экономической деятельности. Понятие о доходах и расходах. Признание выручки. МСФО 18 «Выручка». Учет налогов и отчислений, уплачиваемых из выручки.

Тема 15. Учет денежных средств и расчетно-кредитных операций

Основные задачи и принципы учета денежных средств. Учет денежных средств на расчетном счете. Документация и учет кассовых операций. Учет расчетов с подотчетными лицами. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами. Учет денежных средств на специальных счетах в банках. Учет операций по валютным счетам. Учет курсовых разниц. Стандарт МСФО 21 «Влияние изменения валютных курсов». Учет расчетов с учредителями. Учет внутрихозяйственных расчетов. Учет расчетов по кредитам и займам. Стандарт МСФО 23 «Затраты по займам».

Тема 16. Учет капитала, резервов, финансовых вложений

Задачи бухгалтерского учета капитала и резервов. Учет уставного капитала. Порядок формирования. Чистые активы. Их соотношение с величиной уставного капитала. Учет резервного капитала. Учет добавочного капитала. Учет средств целевого финансирования. Учет резервов предстоящих расходов. Резервы по сомнительным долгам. Общие понятия и оценка финансовых вложений. Учет финансовых вложений. Учет резерва под обесценение финансовых вложений. Ценные бумаги.

Тема 17. Учет финансовых результатов и их использование

Понятие структуры финансовых результатов. Учет финансовых результатов от реализации продукции, товаров, работ, услуг по уставным (текущим) видам деятельности. Учет прочих доходов и расходов. Учет прибылей и убытков. Порядок формирования конечного финансового результата. Особенности видов экономической деятельности. Учет использования прибыли. Учет недостач и потерь от порчи ценностей. Учет доходов будущих периодов. Налоги, уплачиваемые в бюджет из прибыли (дохода). Учет расчетов с бюджетом. Стандарт МСФО 12 «Налоги на прибыль»

Тема 18. Бухгалтерская отчетность организаций и предприятий

Понятие отчетности и ее виды. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. Порядок и сроки составления отчетности. Состав и содержание форм месячной, квартальной отчетности. Годовая отчетность. Предоставление бухгалтерской отчетности. Консолидированная бухгалтерская отчетность. Публикация бухгалтерской отчетности. Отражение событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности. Учет операций на забалансовых счетах. Формирование учетной политики. Раскрытие учетной политики. Изменение учетной политики. Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Учетная политика организации, изменения в учетных оценках ошибки». Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Консолидированная бухгалтерская отчетность».

Национальный стандарт бухгалтерского учета и отчетности «Индивидуальная бухгалтерская отчетность». Стандарт МСФО 1 «Представление финансовой отчетности». Учет отдельных операций и ценностей, не принадлежащих организации.

Тема 19. Осуществление аудиторской деятельности

Виды контроля. Возникновение и необходимость аудита. Сущность аудита и аудиторской деятельности. Виды аудита. Цели и задачи аудита. Сопутствующие виды аудиторских услуг. Профессиональная этика аудитора. Права, обязанности и ответственность аудиторов, аудиторских организаций и заказчиков. Органы государственного и ведомственного контроля. Отличительные черты проверки, ревизии финансово-хозяйственной деятельности и аудита. Правила аудиторской деятельности. Международные стандарты теории и практики аудита. Планирование аудита. Программа аудита. Аудиторский риск. Рабочая документация аудитора. Аналитические процедуры. Порядок составления аудиторского заключения. Виды аудиторских заключений.

Тема 20. Методика проведения аудиторских проверок, оказание аудиторских услуг

Аудиторская проверка операций по поступлению и выбытию основных средств. Проверка правильности документального отражения данных операций. Аудиторская проверка наличия, состояния и использования основных средств, начисления амортизации, переоценки основных средств. Аудиторская проверка учета арендованных основных средств, лизинговых отношений, затрат на проведение ремонта основных средств. Аудиторские проверки нематериальных активов. Аудит движения производственных запасов, материальных ценностей, товаров. Проверка правильности стоимостной оценки. Проверка правильности документального отражения в учете. Инвентаризация товарно-материальных ценностей. Аудиторская проверка ведения кассовых операций. Аудит расчетных операций по счетам в банках. Аудиторская проверка состояния расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками. Аудит расчетов по

претензиям. Аудит расчетов по оплате труда. Аудиторская проверка правильности затрат, относимых на себестоимость продукции. Аудит готовой продукции и ее реализации. Аудиторская проверка достоверности показателей финансовых результатов и бухгалтерской отчетности.

ИНФОРМАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКАЯ ЧАСТЬ

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Основная литература

1. Бурцева, И. Н. Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: учеб.пособие/ И. Н. Бурцева, Д. А. Лапченко, о. А. Левкович, в. Н. Лемеш ; под ред. О. А. Левковича. – 2-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2016. – 264 с.
2. Дробышевский, Н. П. Учет и аудит производственных запасов / Н. П. Дробышевский. – Минск : Современная школа, 2011. – 288 с.
3. Крупнова, А. В. Исправляем ошибки в бухгалтерском и налоговом учете / А. В. Крупнова. – Москва : Регистр, 2010. – 48 с.
4. Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет и отчетность в промышленности. Практикум / Н. И. Ладутько. – Минск : Фуаинформ, 2010. – 612 с.
5. Левкович, О. А. Бухгалтерский учет : учебное пособие / О. А. Левкович, И. Н. Бурцева. – 11-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2017. – 612 с.
6. Лемеш, В. Н. Энциклопедия бухгалтерских ошибок: причины, выявление, исправление / В. Н. Лемеш. – Минск : Регистр, 2016. – 280 с.
7. Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета : учебник для студентов высших учебных заведений по специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / П. Я. Папковская. – 9-е изд. – Минск : Информпресс, 2014. – 251 с.
8. Пономаренко, И. А. Самоучитель по бухгалтерскому учету / И. А. Пономаренко. – Минск : Тетрасистемс, 2010. – 384 с.
9. Сацук, Т. П. Бухгалтерский финансовый учет и отчетность : учебное пособие для студентов, обучающихся по направлению «Экономика» / Т. П. Сацук. – М. : Кнорус, 2014. – 274 с.
10. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / М. И. Кутер [и др.] ; под общ. ред. проф. М. И. Кутера. – Минск . Новое знание, 2016. – 286 с.

Дополнительная литература

1. Пособие по теории бухгалтерского учета / А. В. Азаренко, Т. Ф. Манцерова, Т. А. Морозова. - 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2016. - 168 с.
2. Сборник задач по теории бухгалтерского учета / А. В. Азаренко, Т. Ф. Манцерова, Т. А. Морозова. - 8-е изд., перераб. и доп. – Минск : Амалфея, 2016. –168 с.
3. Бугаев, А. В. 250 проводок в формате МСФО / А. В. Бугаев. – Минск : Регистр, 2015. – 56 с.
4. Кожарский, В. В. Бухгалтерская финансовая отчетность по белорусским и международным стандартам / В. В. Кожарский. – Минск : Экоперспектива, 2011. – 212 с.
5. Кочинев, Ю. Ю. Аудит организаций различных видов деятельности / Ю. Ю. Кочинев. – Санкт-Петербург : Питер, 2010. – 240 с.
6. Ладутько, Н. И. Приложение к практикуму по бухгалтерскому учету и отчетности в промышленности / Н. И. Ладутько. – Минск : Фуаинформ, 2010. – 432с.
7. Налоги и налогообложение : учебник / Н. Е. Заяц [и др.] ; под общ. Ред. Н. Е. Заяц, Т. Е. Бондарь, И. Н. Алешкевич. – 5-е изд., испр. и доп. – Минск : Вышэйшая школа, 2008. – 320 с.
8. Нематериальные активы: учет и амортизация. – 4-е изд. изм. и доп. – Минск : ООО «Информпресс», – 2008. – 136 с.
9. Нидлз, Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэл ; пер. с англ. / под ред. Я. В. Соколова. – Москва : Финансы и статистика, 1997. – 496 с.
10. Основные средства: учет и амортизация : сб. нормативных документов. – 6-е изд., изм. и доп. – Минск : ООО «Информпресс», – 2009 – 264 с.
11. Соловьева, О. В. Международные стандарты финансовой отчетности. Концептуальные основы подготовки и представления финансовой отчетности : учебник / О. В. Соловьева. – М. : ЭКСМО, 2010. – 286 с.
12. Упрощенная система налогообложения: нормативные правовые акты Республики Беларусь. – Минск : Дикта, 2010. – 84 с.
13. Цеханович, Ю. А. НДС – 2010 : комментарии к главе 12 особенной части налогового кодекса/ Ю. А. Цеханович. – Москва : регистр, 2010. – 64 с.

Нормативно-правовые документы

1. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности» от 12.07.2013 № 57 - 3 // Консультант плюс: Беларусь. Технология 4000 [электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», нац. реестр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
2. Инструкция о порядке применению типового плана счетов бухгалтерского учета, утв. Постановлением Министерства финансов Республики Беларусь от 29.06.2011г. № 50 // консультант плюс: Беларусь. Технология 4000 [электронный ресурс] / ООО «Юрспектр», нац. реестр правовой информации Респ. Беларусь. – Минск, 2017.
3. Инструкция о порядке бухгалтерского учета материалов : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь : принято 17 июля 2007 г. № 114 // нац. реестр правовых актов РБ. – 2007. - № 8/16947.
4. Инструкция о порядке раскрытия информации и представления бухгалтерской отчетности о финансовых инструментах: Постановление Министерства финансов Республики Беларусь : принято 22 декабря 2006 г. № 164 // нац. реестр правовых актов РБ. – 2007. - № 8/15639.
5. Инструкция по бухгалтерскому учету доходов и расходов : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь от 30.09.2011г. №102.
6. Инструкция по бухгалтерскому учету ценных бумаг : Постановление Министерства финансов Республики Беларусь : принято 22 декабря 2006 г. № 164 // нац. реестр правовых актов РБ. – 2007. - № 8/15639.
7. Комментарии к Постановлению Министерства экономики Республики Беларусь, Министерство финансов Республики Беларусь и Министерство архитектуры и строительства Республики Беларусь от 30.09.2011 №162/101/45 «О внесении изменений и дополнений в инструкцию о порядке начисления амортизации основных средств и нематериальных активов».
8. О внесении изменений в Декрет Президента РБ от 30 июня 2000 г. № 15 «О порядке проведения переоценки имущества и обязательств в иностранной валюте при изменении национальным банком курсов

иностранных валют и отражения в бухгалтерском учете курсовых разниц» : Декрет Президента Республики Беларусь : принято 28 января 2010 г. № 1// нац. реестр правовых актов РБ. – 2010. – № 1/11351.

9. О государственной регистрации и ликвидации (прекращении деятельности) субъектов хозяйствования : Декрет Президента Республики Беларусь : принято 16 января 2009 г. № 1 // нац. реестр правовых актов РБ. – 2009. – № 1/10418.
10. О некоторых вопросах в области валютного регулирования : Указ Президента Республики Беларусь : принято 12 мая 2009. № 240 // нац. реестр правовых актов РБ. – 2009. – № 1/10687.
11. Об открытии банковских счетов : Постановление Национального банка Республики Беларусь : принято 3 апреля 2009 г. № 40 // нац. реестр правовых актов РБ. – 2009. – № 8/20879.
12. Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) : сб. норматив. док. – 28-е изд., изм. и доп. – Мн. : ООО «Информпресс», 2009. – 304 с.

Компьютерные программы и другие научно-методические материалы

1. Басальга, В. И. Ведение управленческого учета на компьютере в корпоративно-информационной системе «Галактика» : учебно-методическое пособие / В. И. Басальга, В. А. Береснева, О. А. Левкович, Е. Г. Мелких. – 3-е изд., перераб. и доп. – Минск : УП «Технопринт», 2001. – 90 с.
2. 1С: Бухгалтерия 8. Учебная версия. – 4-е изд. – Москва : ООО «1С-паблишинг», 2008. – 685с.: ил. + cd.
3. <http://www.nalog.by>
4. <http://www.pravo.by>

Методические рекомендации по организации и выполнению самостоятельной работы студентов

При изучении дисциплины рекомендуется использовать следующие формы самостоятельной работы:

- решение индивидуальных задач;
- подготовка курсовой работы по индивидуальным заданиям, в том числе разно уровневым заданиям;
- проработка тем (вопросов), вынесенных на самостоятельное изучение.

Рекомендуемые средства диагностики

Для оценки достижений студента рекомендуется использовать следующий диагностический инструментарий:

- устный и письменный опрос во время практических занятий;
- проведение текущих контрольных работ (заданий) по отдельным темам;
- защита выполненных на практических (и или лабораторных) занятиях индивидуальных заданий;
- защита выполненных в рамках управляемой самостоятельной работы индивидуальных заданий;
- собеседование при проведении индивидуальных и групповых консультаций;
- защита курсовой работы;
- сдача зачета по дисциплине;
- сдача экзамена.

Примерный перечень тем практических занятий

1. Бухгалтерский учет, его сущность и назначение. Группировка хозяйственных средств.
2. Бухгалтерский баланс.
3. Система счетов и двойная запись.
4. Влияние хозяйственных операций на статьи актива и собственного капитала и обязательств баланса.
5. Классификация и план счетов бухгалтерского учета.
6. Документация и инвентаризация. Отражение результатов

- инвентаризаций в бухгалтерском учете.
7. Учетные регистры и формы бухгалтерского учета. Исправление ошибочных записей в учетных регистрах. Основы организации бухгалтерского учета. Закон Республики Беларусь «О бухгалтерском учете и отчетности».
 8. Учет основных средств.
 9. Учет нематериальных активов.
 10. Учет производственных запасов.
 11. Учет расчетов по оплате труда.
 12. Учет затрат на производство.
 13. Калькулирование себестоимости продукции работ, услуг.
 14. Учет реализации продукции, работ, услуг.
 15. Учет денежных средств и расчетных операций.
 16. Учет капитала и резервов.
 17. Учет финансовых результатов и распределение прибыли.
 18. Бухгалтерская отчетность.
 19. Осуществление аудиторской деятельности. Закон Республики Беларусь «Об аудиторской деятельности».
 20. Методика проведения аудиторских проверок, оказания аудиторских услуг.

Примерный перечень тем лабораторных занятий

1. Учет основных средств.
2. Учет нематериальных активов.
3. Учет производственных запасов.
4. Учет оплаты труда и расчетов с персоналом.
5. Учет затрат на производство.
6. Учет реализации продукции, товаров, работ, услуг. Учет финансовых результатов.
7. Учет денежных средств и расчетно-кредитных операций.
8. Учет капитала, резервов, финансовых вложений.

Примерное содержание курсовой работы

Курсовая работа выполняется с целью закрепления полученных теоретических знаний с использованием специальных форм бухгалтерской отчетности. Выполняются задания, отражающие:

- 1) вопросы теории и практики ведения бухгалтерского учета на предприятии;
- 2) сквозной пример ведения бухгалтерского учета на предприятии, организации;
- 3) аудит.

Характеристика рекомендуемых методов и технологий обучения

Рекомендуемыми методами обучения, отвечающими целям изучения дисциплины, являются:

- элементы проблемного обучения (проблемное изложение, вариативное изложение, частично-поисковый метод), реализуемые на лекционных занятиях;
- элементы учебно-исследовательской деятельности, реализуемые на практических занятиях (или лабораторных занятиях) и при самостоятельной работе;
- коммуникативные технологии (дискуссия, учебные дебаты, «мозговой штурм» и другие формы и методы), реализуемые на практических занятиях и конференциях;
- проектные технологии, используемые при проектировании конкретного объекта, реализуемые при выполнении курсовой работы.