

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
КАБАРДИНО-БАЛКАРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ
УНИВЕРСИТЕТ ИМЕНИ В.М.КОКОВА**

Практические основы бухгалтерского учета имущества организации

Учебное пособие

**для студентов специальности 38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет
(по отраслям)» заочной формы обучения**

Нальчик – 2017

Рекомендовано учебно-методическим советом ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарского ГАУ, протокол № 2 от «28» декабря 2017г.

ББК 65.052
УДК 33:657
Т 92

РЕЦЕНЗЕНТЫ:

доктор экономических наук, профессор Ф.Е. Караева
кандидат экономических наук, доцент Х.М. Жантудуева

АВТОР:

М.Х. Шогенова, кандидат экономических наук, доцент кафедры «Бухгалтерский учет анализ и аудит» ФГБОУ ВО Кабардино-Балкарского ГАУ.

Шогенова М.Х. Практические основы бухгалтерского учета имущества организации: Учебное пособие. – Нальчик: «КБГАУ». – 2017. - 166с.

В учебном пособии сжато и доходчиво изложены основные вопросы курса Практические основы бухгалтерского учета имущества организации.

В учебном пособии рассматриваются основные учетные категории, адекватно отражающие современный уровень развития экономики и управления, основные принципы и приемы бухгалтерского учета имущества, идентификация, оценка, классификация и систематизация объектов бухгалтерского учета имущества, принципы обобщения учетной информации и применения нормативного законодательства РФ в области бухгалтерского учета имущества.

Предназначено для студентов специальности 38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)» заочной формы обучения

ББК 65.052
УДК 33:657

© Шогенова М.Х. 2017

СОДЕРЖАНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	5
ГЛАВА 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ	
ТЕМА 1.1 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	
1.1.1 Понятие, классификация и оценка основных средств.....	10
1.1.2 Учет движения основных средств.....	15
1.1.3 Учет амортизации основных средств.....	22
1.1.4 Учет ремонта основных средств.....	30
1.1.5 Учета арендованных основных средств.....	36
1.1.6 Инвентаризация основных средств.....	42
Контрольные вопросы	
ТЕМА 1.2 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	
1.2.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов.....	44
1.2.2 Учет движения нематериальных активов.....	52
1.2.3 Учет амортизации нематериальных активов.....	58
Контрольные вопросы	
ТЕМА 1.3 УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ	
1.3.1 Понятие долгосрочных инвестиций.....	65
1.3.2 Хозяйственный способ долгосрочных инвестиций.....	67
1.3.3 Подрядный способ долгосрочных инвестиций.....	71
Контрольные вопросы	
ТЕМА 1.4 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	
1.4.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений.....	74
1.4.2 Учет вкладов в уставный капитал других организаций.....	78
1.4.3 Учет финансовых вложений в ценные бумаги.....	80
1.4.4 Учет финансовых вложений в займы.....	83
1.4.5 Обесценение финансовых вложений	84
1.4.6 Инвентаризация финансовых вложений.....	87
Контрольные вопросы	

ГЛАВА 2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

ТЕМА 2.1 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

2.1.1 Понятие, классификация и оценка производственных запасов.....	89
2.1.2 Учет движения производственных запасов.....	93
2.1.3 Учет транспортно-заготовительных расходов.....	101
2.1.4 Инвентаризация производственных запасов.....	103

Контрольные вопросы

ТЕМА 2.2 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

2.2.1 Понятие, состав и классификация затрат.....	106
2.2.2 Методы калькулирования себестоимости.....	109
2.2.3 Система счетов для учета затрат на производство.....	111

Контрольные вопросы

ТЕМА 2.3 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

2.3.1 Учет готовой продукции.....	123
2.3.2 Учет товаров и торговой наценки.....	129

Контрольный вопросы

ТЕМА 2.4 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

2.4.1 Учет кассовых операций.....	134
2.4.2 Учет операций по расчетным счетам.....	139
2.4.3 Учет операций по валютным счетам.....	143
2.4.4 Учет денежных средств на специальных счетах.....	147
2.4.5 Учет переводов в пути.....	153

Контрольные вопросы

ТЕМА 2.5 УЧЕТ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

2.5.1 Учет расчетов с подотчетными лицами.....	156
2.5.2 Учет с покупателями и заказчиками.....	159
2.5.3 Учет с разными дебиторами.....	161

Контрольные вопросы

Список рекомендуемой литературы.....	163
--------------------------------------	-----

ВВЕДЕНИЕ

Для осуществления хозяйственной деятельности организации используют разнообразные экономические ресурсы. Они являются активами хозяйствующего субъекта и отражаются в учете в стоимостной оценке. Под активами принято понимать будущие экономические выгоды, которыми владеет или которые контролирует организация в результате осуществляемой хозяйственной деятельности, то есть они представляют собой часть экономических ресурсов, способных приносить или приносящих хозяйствующему субъекту экономические выгоды. Активы приносят экономические выгоды, если отвечают следующим основным требованиям:

- используются в хозяйственных процессах обособленно или вместе с другими видами активов;
- обмениваются на другие активы;
- могут использоваться для погашения обязательств;
- принадлежат в определенном размере собственникам хозяйствующего субъекта.

Учет и контроль движения ресурсов осуществляется по стадиям их кругооборота. Состав активов весьма разнообразен. Для целей учета и анализа они могут быть сгруппированы по целому ряду признаков: по видам, местам эксплуатации, по времени использования в производственном процессе и источникам формирования.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учёте» бухгалтерский учёт – это упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении.

Предприятием как объектом прав признаётся имущественный комплекс, используемый для осуществления предпринимательской деятельности. В состав предприятия как имущественного комплекса (ст. 132 ГК РФ ч. I) входят все виды имущества, предназначенные для его деятельности, включая земельные участки, здания, сооружения, оборудование, инвентарь, сырьё,

продукцию, права требования, долги, а также права на обозначения, индивидуализирующие предприятие, его продукцию, работы и услуги (фирменное наименование, товарные знаки, знаки обслуживания), другие исключительные права, если иное не предусмотрено законом или договором.

Объекты, входящие в состав имущественного комплекса, неодинаковы по своему функциональному назначению, поэтому для эффективного учёта используется классификация по двум признакам:

- 1) по составу и размещению;
- 2) по источникам образования и целевому финансированию.

По составу активы, входящие в имущество, подразделяются на внеоборотные и оборотные.

Внеоборотные (долгосрочные) активы – активы, полезные свойства которых ожидается использовать в течение нескольких лет. К ним относятся основные средства, капитальные и другие финансовые вложения, нематериальные активы.

-Основные средства – это часть средств производства, целиком и полностью участвующие в хозяйственной деятельности предприятий в течение длительного времени, не меняющие своей натуральной формы и переносящие свою стоимость на продукт постепенно, по мере износа. Практически к основным средствам относятся средства со сроком полезного использования больше 12 месяцев.

К основным средствам относятся здания, сооружения, передаточные устройства, рабочие машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий и продуктивный скот, многолетние насаждения и прочее. В составе основных средств должны учитываться находящиеся в собственности предприятия земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы). Эти средства

обладают материальной субстанцией и относятся к осязаемым активам.

Между тем в учёте отражаются и так называемые неосязаемые активы.

-Нематериальные активы – вид внеоборотных активов, которые не имеют физической основы, но представляют ценность, базирующуюся на правах и привилегиях собственников (объекты интеллектуальной собственности). Стоимость нематериальных активов устанавливается индивидуально в момент их приобретения.

К нематериальным активам относятся цена фирменной марки, стоимость патентов, авторских прав, прав на «ноу-хау». «Ноу-хау» - это специальные технические и экономические знания, которые за вознаграждение могут быть предоставлены и другим предприятиям.

Кроме того, к нематериальным активам относятся организационные расходы (расходы, связанные с образованием предприятия) и «гудвилл» (деловая репутация предприятия).

-Капитальные вложения – затраты, связанные со строительством, приобретением основных средств, а также приобретением нематериальных активов. Эти активы учитываются как капитальные вложения до момента ввода в эксплуатацию.

-Доходные вложения в материальные ценности – вложения предприятий в финансовую аренду, представляющую собой новые объекты основных средств исключительно для сдачи их в аренду заранее известному арендатору с рассрочкой в оплате по договорным промежуточным платежам. При капитальной финансовой аренде договор на неё может предусматривать передачу прав собственности на имущество арендатору по окончании договора аренды и полном завершении расчётов.

-Финансовые вложения – инвестиции предприятия, связанные с приобретением акций и других ценных бумаг с вложением в уставные капиталы других предприятий, с целью получения доходов на срок более года.

Оборотные средства (активы) – вложения финансовых ресурсов в объекты, использования которых осуществляется в рамках одного

воспроизводственного цикла либо в течение относительно короткого календарного времени (как правило, не более одного года). В работе большинства предприятий оборотные средства имеют решающее значение, именно они формируют конечные результаты их деятельности.

В составе оборотных средств можно выделить:

-Товарно-материальные ценности (запасы), методологические основы формирования которых установлены ПБУ 5/98 «Учёт материально-производственных запасов». В ПБУ выделяются:

Материально-производственные запасы – сырьё, материалы, топливо, и т.д. Они полностью потребляются в процессе одного производственного цикла, поэтому вся их стоимость сразу переносится на себестоимость изготавливаемой продукции.

Готовая продукция на складе или отгруженная потребителю учитывается по фактической себестоимости, которая включает в себя затраты материальных и трудовых ресурсов, начисления к фонду оплаты труда на социальные нужды (пенсионный фонд, фонд социального страхования и др.), затраты на топливо и электроэнергию, расходы на организацию производства (общепроизводственные расходы) и управления предприятием (общехозяйственные расходы), амортизацию оборудования.

Товары – на складе, в пути, в торговом зале. Товары, приобретённые для перепродажи, закупаются с целью последующей реализации по более высоким ценам, без дополнительной обработки.

- Денежные и прочие средства;

Денежные средства – финансовые ресурсы предприятия в банке, на расчётном и прочих счетах и наличные деньги в кассе и в пути.

- Краткосрочные финансовые вложения – акции, облигации, векселя, чеки, находящиеся в распоряжении предприятия, финансирование деятельности сторонних предприятий, а также о выдаче краткосрочных займов на коммерческой основе.

- *Дебиторская задолженность* – задолженность юридических и физических лиц перед предприятием, например задолженность покупателей за отгруженные, но ещё неоплаченные товары, авансовые перечисления. При этом предприятия и лица, которые должны предприятию, называются дебиторами, а сама задолженность – дебиторской.

ГЛАВА 1. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ

ТЕМА 1.1 УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

1.1.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

1.1.2 Учет движения основных средств

1.1.3 Учет амортизации основных средств

1.1.4 Учет ремонта основных средств

1.1.5 Учета арендованных основных средств

1.1.6 Инвентаризация основных средств

1.1.1 Понятие, классификация и оценка основных средств

Бухгалтерский учет основных средств ведется в целях:

- формирования фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
- правильного оформления документов и своевременного отражения поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
- достоверного определения результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- определения фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);
- обеспечения контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
- проведения анализа использования основных средств;
- получения информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Эти задачи решают с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета наличия и движения основных средств, расчетов по их амортизации и учета затрат по их ремонту.

Организация бухгалтерского учета основных средств регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01).

Основные средства – часть имущества, используемая в качестве средств труда и удовлетворяющая условиям:

- использование этих активов в процессе производства продукции, при выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное пользование;
- их использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается перепродажа данных активов;
- способность данных активов приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта ОС приносит экономические выгоды организации.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является **инвентарный объект**.

Инвентарный объект основных средств – объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций, или обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое, и предназначенный для выполнения определенной работы.

Комплекс конструктивно сочлененных предметов — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированный на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет

может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно. При наличии у одного объекта нескольких частей, сроки полезного использования которых существенно отличаются, каждая такая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект.

К основным средствам относятся:

- здания;
- сооружения;
- рабочие и силовые машины и оборудование;
- измерительные и регулирующие приборы и устройства;
- вычислительная техника;
- транспортные средства;
- инструмент;
- производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности;
- рабочий, продуктивный и племенной скот;
- многолетние насаждения;
- внутрихозяйственные дороги;
- прочие соответствующие объекты.

По степени использования ОС подразделяются на:

- находящиеся в эксплуатации;
- имеющиеся в запасе;
- находящиеся на реконструкции и частичной ликвидации;
- переведенные на консервацию;
- переданные в аренду.

По принадлежности ОС подразделяются на:

- собственные;
- арендованные;
- находящиеся в оперативном управлении.

По назначению ОС подразделяются на:

- производственные;
- непроизводственные.

Активы, отвечающие условиям признания основными средств и стоимостью в пределах лимита, установленного в учетной политике организации, но не более 40 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе *материально-производственных запасов*. Для обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть обеспечен надлежащий контроль за их движением.

Основные средства, предназначенные исключительно для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование с целью получения дохода, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе *доходных вложений в материальные ценности*.

В бухгалтерском учете различают первоначальную, восстановительную и остаточную стоимость (оценку) основных средств.

Первоначальная стоимость основных средств, приобретенных за плату, включает сумму фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление объектов за вычетом НДС и других возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В состав фактических затрат включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые организациям за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств; таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, государственная пошлина, уплачиваемая в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

В фактические затраты на приобретение основных средств не включаются общехозяйственные и иные подобные расходы, если они непосредственно не связаны с приобретением объектов.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется в сумме денежной оценки, согласованной с учредителями организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Первоначальной стоимостью основных средств, в случаях безвозмездного получения является текущая рыночная стоимость объектов на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, которую устанавливают исходя из цены, на основе которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

В первоначальную стоимость объектов, приобретенных за плату, (в том числе по договорам мены), внесенных в качестве вклада в уставный капитал, полученных по договору дарения включаются суммы, уплачиваемые:

- за доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования, по договору строительного подряда;
- за информационные, консультационные и посреднические услуги, связанные с приобретением основных средств.

В первоначальную стоимость включаются также таможенные пошлины и сборы, невозмещаемые налоги, государственная пошлина и другие затраты,

непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Оценка объектов, приобретенных за иностранную валюту, производится в рублях по курсу Банка России, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Стоимость основных средств, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Изменение первоначальной стоимости основных средств, по которой они приняты к учету в организации, допускается только в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Восстановительная стоимость основных средств – это стоимость их воспроизводства. Коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

Остаточная стоимость определяется как разность между первоначальной или восстановительной стоимостью и суммой начисленной амортизации основных средств.

1.1.2 Учет движения основных средств

Движение основных средств предполагает осуществление хозяйственных операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия основных средств.

Для аналитического учета и контроля за сохранностью основных средств каждому инвентарному объекту присваивается инвентарный номер.

Для первичного учета основных средств используются унифицированные формы первичных документов:

- «Инвентарная карточка учета объекта основных средств»;

- «Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)»;
- «Акт о приеме-передаче здания (сооружения)»;
- «Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)»; «Акт о приеме-передаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств»;
- «Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- «Акт о списании автотранспортных средств»;
- «Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)»;
- «Акт о приеме (поступлении) оборудования»;
- «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж» и др.

Одним из главных регистров аналитического учета основных средств являются инвентарные карточки учета объектов основных средств, которые открываются отдельно на каждый инвентарный объект. Если количество объектов незначительно, то ведется инвентарная книга учета объектов основных средств.

На местах эксплуатации объектов материально ответственные лица заполняют инвентарные списки основных средств.

По данным инвентарных карточек и ведомостей расчета амортизации ежемесячно составляется ведомость движения основных средств по отдельным объектам, итоги которой служат основанием для заполнения отчетности.

Синтетический учет наличия и движения основных средств, находящихся в собственности организации, осуществляется на следующих счетах:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств»;
- 07 «Оборудование к установке»;

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»;
- 83 «Добавочный капитал».

Поступление объектов основных средств в организацию.

Основные средства поступают в организацию следующими способами:

- приобретение объектов за плату;
- строительство объектов (подрядным или хозяйственным способом);
- вклад учредителя в уставный капитал организации;
- безвозмездное получение;
- по договору мены.

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных средств, не требующих монтажа, представлено в таблице 1.

Таблица 1

п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Приняты к оплате счета поставщиков за оборудование, не требующее монтажа: <ul style="list-style-type: none"> • покупная стоимость оборудования • НДС 	08 19	60 60
2	Приняты к оплате счета консультационных, посреднических, транспортных организаций: <ul style="list-style-type: none"> • на стоимость услуг • НДС 	08 19	60,76 60,76
3	Произведена оплата с расчетного счета: <ul style="list-style-type: none"> • стоимости объекта стоимости • услуг 	60 76	51 51
4	Объект принят в эксплуатацию по первоначальной стоимости	01	08
5	Списан уплаченный НДС на зачет с бюджетом	68	19

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных средств, требующих монтажа, представлено в таблице 2.

Таблица 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Приняты к оплате счета поставщиков за оборудование, требующее монтажа: • покупная стоимость оборудования • НДС	07	60
		19	60
2	Приняты к оплате счета транспортных организаций: • на стоимость доставки • НДС	07	60,76
		19	60,76
3	Произведена оплата с расчетного счета: • стоимости оборудования • стоимости транспортной услуги	60	51
		60,76	51
4	Передано оборудование в монтаж или на сборку	08	07
5	Приняты к оплате счета подрядчиков: • на стоимость выполненных монтажных работ • НДС	08	60
		19	60
6	Произведена оплата с расчетного счета стоимости монтажных и сборочных работ	60	51
7	Приняты к бухгалтерскому учету основные средства по первоначальной стоимости	01	08
8	Списан уплаченный НДС на зачет с бюджетом	68	19

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных средств в качестве вклада в уставный капитал, представлено в таблице 3.

Таблица 3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражается сумма задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал	75	08
2	Отражается погашение задолженности учредителей по вкладам в уставный капитал путем передачи	08	75

	основных средств, оборудования, незавершенных капитальных вложений		
3	Отражаются расходы по доставке, монтажу, установке оборудования и независимой оценке объектов основных средств	08	23,60 76,70,69
4	Приняты к бухгалтерскому учету основные средства, поступившие в качестве вклада в уставный капитал	01	08

Отражение на счетах бухгалтерского учета безвозмездного поступления объектов основных, представлено в таблице 4.

Таблица 4

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Оприходованы объекты основных средств по рыночной стоимости	08	98
2	Отражаются расходы по доставке, монтажу, установке оборудования	08	23,60 76,70,69
3	Объект принят в эксплуатацию по первоначальной стоимости	01	08

Отражение на счетах бухгалтерского учета поступления объектов основных, по договору мены представлено в таблице 5.

Таблица 5

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражена задолженность покупателя за полученную им продукцию, исходя из стоимости предполагаемой к получению продукции	62	90
2	Списана себестоимость реализованной по договору мены продукции	90	43
3	Отражена стоимость приобретенных объектов основных средств: • по себестоимости переданной продукции	08 19	60 60

	• НДС		
4	Произведен взаимозачет задолженностей, исходя из стоимости реализованной продукции	60	62
5	Списана разница в стоимости продукции, сформированная на счете	90 62	62 90
6	Принят объект в эксплуатацию	01	08
7	Списан уплаченный НДС на зачет с бюджетом	68	19
8	отражен финансовый результат от сделки:	90	99
	• прибыль	99	90
	• убыток		

При перемещении внутри организации объектов, не требующих монтажа, затраты по перемещению включаются в общехозяйственные расходы:

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит счетов 23 «Вспомогательные производства», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Затраты по монтажу перемещенных объектов и устройству фундамента на новом месте их эксплуатации включаются в первоначальную стоимость таких объектов.

Бухгалтерские записи, отражающие движение основных средств внутри организации, представлены в таблице 6.

Таблица 6

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражаются затраты по монтажу перемещенных основных средств	08	10,23,69, 70 и др
2	Затраты по монтажу присоединены к стоимости перемещенных основных средств	01	08

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объектов основных средств из организации

Выбытие объектов основных средств из организации может происходить в результате:

- продажи;
- прекращения использования при моральном или физическом износе;
- передачи в качестве вклада в уставный капитал другой организации;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи по договорам мены, дарения;
- внесения в счет вклада по договору о совместной деятельности;
- выявления недостачи или порчи активов при их инвентаризации;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- других причин.

Доходы и расходы, связанные с выбытием объектов основных средств, отражаются в составе прочих доходов и расходов.

Отражение на счетах бухгалтерского учета выбытия объектов основных, представлено в таблице 7.

Таблица 7

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Списывается первоначальная стоимость объекта	01/2	01
2	Списывается начисленная амортизация по объекту	02	01
3	Списывается остаточная стоимость объекта	91	01/2
4	Отражается задолженность покупателей	62	91
5	Начислен к перечислению в бюджет НДС	91	68
6	Оприходованы материалы от ликвидации объектов основных средств	10	91
7	Отражаются расходы, связанные с выбытием	91	10,23,60,

	основных средств (демонтаж, разборка и пр.)		69,70и др.
8	Отражается сумма вклада в уставный капитал других организаций (по согласованию сторон)	58/1	91

1.1.3 Учет амортизации основных средств

В процессе эксплуатации ОС постепенно теряют свои потребительские и физические качества и становятся непригодными к использованию. За период эксплуатации объекта его стоимость должна быть перенесена на вновь созданный продукт полностью. Но т.к. себестоимость продукции предприятия исчисляется ежемесячно, то и стоимость изношенной части ОС определяется каждый месяц для включения в затраты в виде износа ОС.



Различают физический и моральный износ объектов основных средств.

Физический износ – это утрата основными средствами своей потребительской стоимости в результате снашивания деталей, воздействия естественных природных факторов и агрессивных сред.

Моральный износ – это утрата стоимости вследствие снижения стоимости воспроизводства аналогичных объектов основных средств, обусловленных совершенствованием технологии и организации производственного процесса.

Амортизация основных средств – это систематическое уменьшение первоначальной (восстановительной) стоимости основных средств на протяжении срока его полезного использования.

Амортизация начисляется по основным средствам, находящимся у предприятия на праве собственности (в оперативном управлении, хозяйственном ведении). По основным средствам, сданным в аренду, амортизацию начисляет арендодатель. По основным средствам, переданным в лизинг, амортизацию начисляет или лизингодатель, или лизингополучатель в зависимости от условий договора лизинга.

Амортизация начисляется с месяца, следующего за месяцем принятия объектов основных средств к бухгалтерскому учету. Прекращается начисление амортизации с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объектов основных средств.

Начисляется амортизация до полного погашения стоимости объектов основных средств либо списания объектов основных средств, ежемесячно независимо от результатов финансово-хозяйственной деятельности организации.

Приостанавливается начисление амортизации в случаях, когда объекты основных средств находятся:

- на консервации по решению руководителя организации сроком более трех месяцев;
- на модернизации и реконструкции сроком более 12 месяцев.

По объектам основных средств некоммерческих организаций амортизация не начисляется. По ним на забалансовом счете производится обобщение информации о суммах износа, начисляемого линейным способом.

По объектам жилищного фонда, которые учитываются в составе доходных вложений в материальные ценности, амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Не амортизируются:

- земельные участки;

- объекты природопользования;
- объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.

Важное значение имеет определение срока полезного использования объектов ОС. Срок полезного использования определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету. Определение срока полезного использования объекта ОС производится, исходя:

- из ожидаемого срока использования этого 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 (например, срок аренды).

В случаях улучшения (повышения) первоначальных нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Срок полезного использования определяется налогоплательщиком на дату ввода в эксплуатацию объекта в соответствии с положениями ч. 2 ст. 258 НК РФ и на основании классификации основных средств по Постановлению Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 о группах амортизируемого имущества. Амортизируемое имущество объединяется в 10 групп в зависимости от срока полезного использования.

Амортизационная группа	Срок полезного использования имущества
I	от 1 года до 2 лет включительно (все недолговечное)
II	свыше 2 лет до 3 лет включительно
III	свыше 3 лет до 5 лет включительно

IV	свыше 5 лет до 7 лет включительно
V	свыше 7 лет до 10 лет включительно
VI	свыше 10 лет до 15 лет включительно
VII	свыше 15 лет до 20 лет включительно
VIII	свыше 20 лет до 25 лет включительно
IX	свыше 25 лет до 30 лет включительно
X	свыше 30 лет

Амортизация объектов основных средств начисляется одним из следующих способов:

1. линейным;
2. уменьшаемого остатка;
3. списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
4. списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из способов применяется по группе однородных объектов в течение всего срока их полезного использования.

При линейном способе амортизационные отчисления определяются, исходя из первоначальной стоимости и нормы амортизации, исчисленной с учетом срока полезного использования объекта.

Пример.

Приобретен объект стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений – 20%.

Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

$$150\ 000 \times 20 : 100 = 30\ 000 \text{ руб.}$$

Линейный способ может применяться для объектов основных средств, у которых главными факторами, ограничивающими срок их полезного использования, являются время использования и относительно постоянный объем выполняемых периодических работ. К ним могут быть отнесены здания, сооружения, многие машины и механизмы, станки и оборудование. При этом

способе ежемесячные амортизационные отчисления производятся в одинаковых размерах в течение всего срока полезного использования;

При амортизации по способу уменьшаемого остатка отчисления определяются, исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

Пример.

Приобретен объект основных средств стоимостью 100 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет.

Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляет 20% (100% : 5 лет).

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта, и составит:

$$100\ 000 \times 20 : 100 = 20\ 000 \text{ руб.}$$

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется от остаточной стоимости объекта, то есть от разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год:

$$(100\ 000 - 20\ 000) \times 20 : 100 = 16\ 000 \text{ руб.}$$

В третий год эксплуатации амортизация начисляется от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании первого года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит:

$$(100\ 000 - 20\ 000 - 16\ 000) \times 20 : 100 = 12\ 800 \text{ руб.}$$

Таким же образом амортизация будет рассчитываться и дальше до полного погашения объекта.

Метод уменьшаемого остатка предполагает использование коэффициента ускорения.

Пример.

Приобретен объект основных средств стоимостью 100 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляющая 20% (100% : 5), увеличивается на коэффициент ускорения 2; годовая норма амортизации составит 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при принятии объекта основных средств к бухгалтерскому учету, и составит:

$$(100000 \times 40 : 100) = 40\ 000 \text{ руб.}$$

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от остаточной стоимости на начало отчетного года, то есть разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год, и составит:

$$(100\ 000 - 40\ 000) \times 40 : 100 = 24\ 000 \text{ руб.}$$

В третий год эксплуатации амортизация начисляется в размере 40% от разницы между остаточной стоимостью объекта, образовавшейся по окончании второго года эксплуатации, и суммой амортизации, начисленной за второй год эксплуатации, и составит:

$$(60\ 000 - 24\ 000) \times 40 : 100 = 14\ 400 \text{ руб. и т.д.}$$

Применение способа уменьшаемого остатка, как принято считать в мировой практике, позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта основных средств, как правило, не требующего в указанное время ремонта, списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений;

При способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования амортизационные отчисления определяются, исходя из первоначальной стоимости объекта и соотношения лет, оставшихся до окончания срока службы, к сумме чисел лет.

Пример.

Приобретен объект основных средств стоимостью 150 000 руб. Срок полезного использования установлен 5 лет.

Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет (1 + 2 + 3 + 4 + 5).

В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере 5/15 или 33,33% и составит:

150 000 x 5 : 15 = 50 000 руб.;

во второй год – 4/15:

150 000 x 4 : 15 = 40 000 руб.;

в третий год – 3/15:

150 000 x 3 : 15 = 30 000 руб. и т. д.

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, который также относится к ускоренным, позволяет производить амортизационные отчисления в первые годы эксплуатации в значительно больших размерах, чем в последующие. Указанный способ используется для объектов основных средств, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования; быстро наступает моральный износ; расходы на восстановление объекта увеличиваются с увеличением срока службы. Этот способ можно применять при начислении амортизации по вычислительной технике, средствам связи; машинам и оборудованию малых и недавно образованных организаций, у которых нагрузка на объекты основных средств приходится на первые годы работы;

При способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) размер амортизационных отчислений определяется за каждый отчетный период, исходя из первоначальной стоимости и соотношения фактического объема продукции в натуральном выражении за отчетный период к предполагаемому объему выпуска продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

$$A = n \times (C / N),$$

где А - амортизация за отчетный период;

С – первоначальная стоимость объекта основных средств;

n - объем продукции, выпущенной за отчетный период с использованием данного объекта основных средств;

N - предполагаемый объем продукции (работ, услуг) за весь срок полезного использования.

Пример.

Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 тыс. км стоимостью 80 000 руб.

В отчетном периоде пробег должен составить 5 тыс. км.

Годовая сумма амортизационных отчислений, исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции, составит:

$$5\ 000 \times 80\ 000 : 400\ 000 = 1\ 000 \text{ руб.}$$

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется для объектов основных средств, главным критерием которых является периодичность их использования. Это относится ко многим транспортным средствам, например автомобилям, самолетам, амортизация по которым зависит от величины пробега или от количества часов полета, а также к оборудованию горнодобывающей промышленности, амортизация по которым зависит от объема добытой породы, и другим видам аналогичного оборудования. Для таких объектов основных средств определяется сумма амортизации на единицу продукции (работ, услуг).

Учёт амортизации основных средств ведётся на счёте 02 «Амортизация основных средств» методом её накопления.

Сумма начисленной амортизации в балансе-нетто отдельной статьей не отражается.

Начисленная амортизация вычитается из первоначальной стоимости объектов основных средств, образуя остаточную стоимость объектов основных средств, по которой они отражаются в балансе.

Начисление амортизации отражается по Дебету счетов 20, 23, 25, 26, 29, 44 и Кредиту счета 02 – в зависимости от места эксплуатации объекта.

1.1.4 Учет ремонта основных средств

Для поддержания объектов основных средств в рабочем состоянии их необходимо регулярно ремонтировать. План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

Основным критерием ремонта является то, что он не увеличивает балансовую стоимость основных средств. Так, например, текущий ремонт направлен на поддержание основных средств в рабочем состоянии. К капитальному ремонту относятся работы по восстановлению или замене отдельных частей здания (сооружений) или целых конструкций (кроме полной замены каменных и бетонных фундаментов, несущих стен и каркасов) и инженерно-технического оборудования зданий в связи с их физическим износом.

Учет ремонта основных средств должен обеспечить:

- правильное документальное оформление всех ремонтных работ;
- выявление объема и себестоимости выполненных ремонтных работ;
- контроль за использованием средств, ассигнованных на производство ремонта по назначению;
- выявление отклонений (экономия или перерасход) фактических затрат на ремонтные работы от утвержденных смет (при выполнении ремонта хозяйственным способом).

Ремонты могут быть плановыми и внеплановыми.

Ремонт основных средств рекомендуется проводить в соответствии с планом, который формируется по видам основных средств, подлежащих

ремонту, в денежном выражении исходя из системы планово-предупредительного ремонта, разрабатываемой организацией с учетом технических характеристик основных средств, условий их эксплуатации и других причин. К *плановым ремонтам* относятся работы по систематическому и своевременному предохранению основных средств от преждевременного износа и поддержанию их в рабочем состоянии: текущий и средний ремонт, а также капитальный и особо сложный ремонт отдельных объектов основных средств. Планово-предупредительный ремонт удлиняет срок службы основных средств и сокращает простои оборудования. План ремонта и система планово-предупредительного ремонта утверждаются руководителем организации.

Внеплановые ремонты связаны с непредвиденными обстоятельствами: аварией, внезапными остановками механизмов и т.п.

Перед ремонтом комиссия, назначенная руководителем предприятия, составляет акт технического осмотра объекта основных средств, подлежащего ремонту, в котором перечисляются обнаруженные дефекты, перечень деталей, которые необходимо заменить, содержатся выводы о характере и объеме работ. Сметно-техническая документация составляется на основе акта технического осмотра объекта, подлежащего ремонту, проекта модернизации при капитальном ремонте и установленного объема работ.

Ремонт может осуществляться подрядным или хозяйственным способами.

В большинстве случаев ведение ремонтных работ осуществляет подрядная организация. На ремонт, осуществляемый подрядным способом, предприятие заключает договор с подрядчиком. По договору подряда одна сторона (подрядчик) обязуется выполнить по заданию другой стороны (заказчика) определенную работу и сдать ее результат заказчику, а заказчик обязуется принять результат работы и оплатить его (ст. 702 ГК РФ). Договор на проведение ремонтных работ должен заключаться письменно и отражать следующие обязательные условия: сроки, цену и содержание выполняемых работ, распределение рисков между сторонами, порядок приемки и оплаты

работ, гарантии подрядчика и др. Цена работы может быть определена путем составления сметы (приблизительной или твердой).

При подрядном способе выполнения работ по ремонту учет затрат ведет подрядчик и предъявляет организации-заказчику акты выполненных работ.

Приемка объектов по окончании капитального ремонта производится по акту о приеме-сдаче отремонтированных, реконструируемых и модернизированных объектов (форма № ОС-3).

При хозяйственном способе ремонт осуществляется силами самого предприятия.

Учет затрат в ремонтных мастерских. Поступающая для ремонта в мастерскую техника осматривается в присутствии инженера-механика и заведующего мастерской. В необходимых случаях делается разборка соответствующих узлов и деталей, устанавливается сложность ремонта (капитальный, средний, текущий), объем работ, потребность в запасных частях и т.п. На основании осмотра машины составляют ведомость дефектов на ремонт машин (форма № 267-АПК).

В этом документе дают краткую характеристику основных узлов и агрегатов, описывают выявленные дефекты, определяют объем ремонтных и монтажных работ, расход запасных частей и ремонтных материалов, оплату труда, устанавливают сметную стоимость ремонта машины. Стоимость запчастей, ремонтных и прочих материалов устанавливают исходя из принятых в хозяйстве цен при списании их на затраты, оплату труда ремонтных рабочих - на основе действующих норм и расценок, отдельно выделяются отчисления на социальные нужды.

Ведомость дефектов составляют в двух экземплярах: один передают кладовщику для подбора и выдачи необходимых для ремонта материалов, а другой оставляют в ремонтной мастерской как сметный документ на проведение ремонта. На основании ведомости дефектов выписывают наряды на проведение работ ремонтным рабочим, а так же отпускают запчасти и ремонтные материалы либо выписывают документы на их отпуск.

После завершения ремонта ведомость ремонта ведомость дефектов вместе с другими документами сдают в бухгалтерию, где определяют фактическую стоимость израсходованных запасных частей, материалов, сумму оплаты труда и прочие фактические затраты на ремонт. Затем устанавливают общую сумму ремонта машины.

На основании данных ведомостей дефектов и других первичных документов, отражаются затраты на ремонт, делают записи в накопительном регистре по учету затрат на ремонт - журнале учета затрат в ремонтной мастерской (ф. 302 - АПК). Затраты на ремонт сложных машин (тракторы, комбайны, автомашины) записывают в журнале в разрезе каждой ремонтируемой машины отдельно.

Организация может использовать один из следующих способов учета затрат на ремонт основных средств:

- фактические затраты на ремонт списываются на расходы на производство текущего отчетного периода;
- фактические затраты на ремонт равномерно списываются за счет ранее созданного резерва расходов на ремонт основных средств;
- неравномерно производимые фактические затраты на ремонт предварительно накапливаются в составе расходов будущих периодов с последующим равномерным их списанием на расходы на производство.

В учетной политике организации необходимо отразить выбранный способ учета затрат на проведение ремонтов основных средств.

Для равномерного учета расходов на проведение ремонта организации могут создавать *резерв предстоящих расходов на ремонт основных средств*.

При принятии решения об образовании резерва используются документы, подтверждающие правильность определения ежемесячных отчислений, такие как:

- дефектные ведомости, обосновывающие необходимость проведения ремонтных работ;

- данные о первоначальной или текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств;
- сметы на проведение ремонтов;
- нормативы и данные о сроках проведения ремонтов;
- итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств.

В соответствии с п. 69 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств сумму отчислений в резерв рассчитывают исходя из сметной стоимости ремонта, а величину ежемесячных отчислений в течение отчетного периода (года) определяют по формуле:

$$O_{рез} = P_{сс} \div K ,$$

где $O_{рез}$ – величина ежемесячных отчислений в резерв;

$P_{сс}$ – сметная стоимость запланированного ремонта;

K – количество месяцев с момента принятия решения о создании резерва до окончания отчетного периода (года).

Порядок формирования резерва необходимо раскрыть в учетной политике предприятия, обязательно оговорив при этом либо неизменность ежемесячно перечисляемых в резерв отчислений, либо возможность их корректировки.

Пример.

Годовая смета затрат на ремонт основных средств составляет 600 тыс. руб., ежемесячная сумма резервирования составит:

600 тыс. руб. : 12 мес. = 50 тыс. руб.

При образовании резерва на ремонт основных средств в затраты на производство включается сумма отчисления, рассчитанная по сметной стоимости ремонта. В конце года излишне зарезервированные суммы сторнируются. В случае недоначисления резерва делается дополнительная запись по включению необходимых отчислений в затраты на производство.

В случае длительного срока ремонтных работ, когда окончание этих работ происходит в году следующим за отчетным годом, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва включается в состав прочих доходов отчетного периода.

Если учетной политикой не предусматривается создание резерва, а стоимость проведенного ремонта значительна, то затраты по ремонту относят на расходы будущих периодов. Это необходимо делать, чтобы не искажать величину себестоимости продукции, работ, услуг отчетного периода.

Выбранный метод учета затрат на ремонт основных средств применяется в течение отчетного года.

Отражение на счетах бухгалтерского учета ремонта объектов основных средств, представлено в таблице 8.

Таблица 8

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражается дооценка основных средств	01	83
2	Отражается дооценка амортизации основных средств	83	02
3	Отражается уценка основных средств	83	01
4	Отражается индексация амортизации основных средств	02	83
5	Списывается дооценка по выбывшему объекту основных средств	83	84
6	Отражаются затраты по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объектов основных средств, носящих характер капитальных вложений: <ul style="list-style-type: none"> • при подрядном способе • при хозяйственном способе • по окончании работ 	08 08 01	60,10,23 69,70 и др 08
7	Отражается дооценка основных средств	01	84
8	Отражается индексация амортизации основных средств	84	02

	средств		
9	Отражается уценка основных средств	84	01

1.1.5 Учета арендованных основных средств

В настоящее время в хозяйственной деятельности организаций получили значительное распространение арендные отношения. В аренду могут быть переданы земельные участки и другие обособленные природные объекты, предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другие вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования.

Передача имущества в аренду регулируется нормами, содержащимися в главе 34 ГК РФ. Согласно ст. 606 ГК РФ по договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору активы за плату во временное владение и пользование или во временное пользование.

В соответствии со ст. 608 ГК РФ право сдачи активов в аренду принадлежит их собственнику. Чтобы сдать в аренду помещения, организация должна либо иметь свидетельство о праве собственности, либо получить разрешение соответствующего органа Госкомимущества России или иного собственника на сдачу помещений в субаренду. Сдача помещения в субаренду организацией, не являющейся собственником активов, может быть признана недействительной, а сумма полученной арендной платы изъята в бюджет.

Договор аренды недвижимого имущества заключается в письменной форме и согласно ст. 609 и 651 ГК РФ подлежит государственной регистрации, если срок договора превышает один год. Статьей 614 ГК РФ установлено, что порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Если в договоре аренды условия о размере арендной платы отсутствуют, то он считается незаключенным (ст. 654 ГК РФ).

В хозяйственной деятельности организаций распространение получили текущая аренда, долгосрочная аренда основных средств, а также финансовая аренда, или лизинг.

При передаче основных средств в текущую аренду право собственности сохраняется за арендодателем. Передача объекта в аренду оформляется актом (накладной) приема-передачи основных средств. В инвентарной карточке объекта бухгалтерией арендодателя делается отметка о передаче объекта в аренду.

Бухгалтерский учет арендных операций у арендодателя зависит от предмета деятельности организации. Если передача основных средств во временное владение (пользование) является предметом деятельности организации, то доходы и расходы, связанные с арендными операциями, отражаются в составе доходов и расходов по обычным видам деятельности. Если передача основных средств в аренду не является предметом уставной деятельности, то доходы и расходы арендодателя включаются в состав прочих расходов.

Отражение на счетах бухгалтерского учета операций при передаче имущества в аренду арендодателем представлено в таблице 9.

Учет арендованных основных средств у арендодателя

Таблица 9

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
При включении арендных операций в состав основных видов деятельности			
1	Отражаются расходы, связанные с передачей основных средств в текущую аренду	20,23,25, 26	02,05,1 0 и др
2	Отражается списание расходов, связанных с передачей основных средств в текущую аренду	90	20,23,2 5, 26
3	Отражаются доходы, связанные с передачей основных средств в текущую аренду	76	90
4	Начислен к перечислению в бюджет НДС	90	68
При отражении доходов и расходов от арендных операций в составе операционных			
5	Отражаются расходы, связанные с передачей	91	02, 05,

	основных средств в текущую аренду		10 и др.
6	Отражаются доходы, связанные с передачей основных средств в текущую аренду	76	91
7	Начислен к перечислению в бюджет НДС	91	68

В бухгалтерском учете арендатора основанием для отражения арендных операций является акт приемки имущества в аренду. Арендатор учитывает взятое в аренду имущество на забалансовом счете и в инвентарной карточке. Арендатор начисляет сумму причитающейся к уплате арендной платы в сроки, установленные договором.

Учет арендованных основных средств у арендатора

Таблица 10

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражается поступление арендованных основных средств	001	
2	Отражается причитающаяся к уплате арендная плата за аренду основных средств НДС	20, 23, 25,26 19	76 76
3	Отражается перечисление арендной платы (в том числе НДС) арендодателю	76	51
4	Отражается возврат арендодателю арендованных основных средств		001

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, каждому объекту арендованных основных средств по копиям инвентарных карточек, полученным от арендодателя. Затраты на ремонт арендованных основных средств, произведенные за счет арендатора, учитываются в составе расходов по обычным видам деятельности.

Отношения в части финансовой аренды (лизинг) регулируются Федеральным законом «О финансовой аренде (лизинге)» и Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга.

Договор финансовой аренды (лизинга) — это договор, согласно которому арендодатель обязуется приобрести в собственность указанное арендатором имущество у определенного им продавца и передать это имущество арендатору за плату во временное владение и пользование. Таким договором может быть предусмотрено, что выбор продавца и приобретаемого имущества осуществляется лизингодателем.

Предметом лизинга могут быть предприятия и другие имущественные комплексы, здания, сооружения, оборудование, транспортные средства и другое движимое и недвижимое имущество, которое может использоваться для предпринимательской деятельности.

Предметом лизинга не могут быть земельные участки и другие природные объекты, а также активы, которые федеральными законами запрещены для свободного обращения или для которых установлен особый порядок обращения.

Субъектами лизинга являются:

- **лизингодатель** — физическое или юридическое лицо, которое за счет привлеченных или собственных средств приобретает в ходе реализации договора лизинга в собственность имущество и предоставляет его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;
- **лизингополучатель** — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;

- **продавец** — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором купли-продажи с лизингодателем продает лизингодателю в обусловленный срок имущество, являющееся предметом лизинга. Продавец обязан передать предмет лизинга лизингодателю или лизингополучателю в соответствии с условиями договора купли-продажи. Продавец может одновременно выступать в качестве лизингополучателя в пределах одного лизингового правоотношения.

Любой из субъектов лизинга может быть резидентом Российской Федерации или нерезидентом Российской Федерации.

Основными формами лизинга являются внутренний лизинг и международный лизинг.

При осуществлении **внутреннего лизинга** лизингодатель и лизингополучатель являются резидентами Российской Федерации.

При осуществлении **международного лизинга** лизингодатель или лизингополучатель является нерезидентом Российской Федерации.

Договор лизинга может включать в себя условия оказания дополнительных услуг и проведения дополнительных работ.

Дополнительные услуги (работы) — это услуги (работы) любого рода, оказанные лизингодателем как до начала пользования, так и в процессе пользования предметом лизинга лизингополучателем и непосредственно связанные с реализацией договора лизинга. Перечень, объем и стоимость дополнительных услуг (работ) определяются соглашением сторон.

Сублизинг — вид поднайма предмета лизинга, при котором лизингополучатель по договору лизинга передает третьим лицам (лизингополучателям по договору сублизинга) во владение и в пользование за плату и на срок в соответствии с условиями договора сублизинга имущество, полученное ранее от лизингодателя по договору лизинга и составляющее предмет лизинга. При передаче имущества в сублизинг обязательным является согласие лизингодателя в письменной форме; право требования к продавцу переходит к лизингополучателю по договору сублизинга.

Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя.

Право владения и пользования предметом лизинга переходит к лизингополучателю в полном объеме, если договором лизинга не установлено иное.

Право лизингодателя на распоряжение предметом лизинга включает право изъять предмет лизинга из владения и пользования у лизингополучателя в случаях и в порядке, которые предусмотрены законодательством Российской Федерации и договором лизинга.

В случае неперечисления лизингополучателем лизинговых платежей более двух раз подряд по истечении установленного договором лизинга срока платежа их списание со счета лизингополучателя осуществляется в бесспорном порядке путем направления лизингодателем в банк или иную кредитную организацию, в которой открыт счет лизингополучателя, распоряжения на списание с его счета денежных средств в пределах сумм просроченных лизинговых платежей. Бесспорное списание денежных средств не лишает лизингополучателя права на обращение в суд.

Лизингодатель вправе потребовать досрочного расторжения договора лизинга и возврата в разумный срок лизингополучателем имущества в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и договором лизинга. В этом случае все расходы, связанные с возвратом имущества, в том числе расходы на его демонтаж, страхование и транспортировку, несет лизингополучатель.

Под лизинговыми платежами понимается общая сумма платежей по договору лизинга за весь срок действия договора лизинга, в которую входят возмещение затрат лизингодателя, связанных с приобретением и передачей предмета лизинга лизингополучателю, возмещение затрат, связанных с оказанием других предусмотренных договором лизинга услуг, а также доход лизингодателя. В общую сумму договора лизинга может включаться выкупная цена предмета лизинга, если договором лизинга предусмотрен переход права

собственности на предмет лизинга к лизингополучателю. Размер, способ осуществления и периодичность лизинговых платежей определяются договором лизинга.

Если лизингополучатель и лизингодатель осуществляют расчеты по лизинговым платежам продукцией (в натуральной форме), производимой с помощью предмета лизинга, цена на такую продукцию определяется по соглашению сторон договора лизинга.

Если иное не предусмотрено договором лизинга, размер лизинговых платежей может изменяться по соглашению сторон в сроки, предусмотренные этим договором, но не чаще чем один раз в три месяца.

Обязательства лизингополучателя по уплате лизинговых платежей наступают с момента начала использования лизингополучателем предмета лизинга, если иное не предусмотрено договором лизинга.

В целях налогообложения прибыли лизинговые платежи относятся в соответствии с законодательством о налогах и сборах к расходам, связанным с производством и (или) продажей.

1.1.6 Инвентаризация основных средств

Порядок проведения инвентаризации ОС и отражение ее результатов в бухгалтерском учете регулируются «Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49.

Инвентаризация проводится с целью подтверждения фактического наличия ОС в натуре по местам их эксплуатации или местонахождения и по данным бухгалтерского учета. Кроме случаев, когда проведение инвентаризации является обязательной процедурой инвентаризация основных средств проводится один раз в три года, а книжного фонда библиотек – один раз в пять лет. Другие сроки проведения инвентаризации устанавливает руководитель организации.

Членами инвентаризационной комиссии устанавливается фактическое наличие и техническое состояние ОС. Итоги проверки заносятся в инвентаризационные описи.

Выявленные неучтённые объекты ОС приходят:

- по первоначальной стоимости Д 01 К 91/1
- на сумму износа Д 91/2 К 02

Установленную недостачу ОС отражают:

- на первоначальную стоимость Д 01/2 К 01
- на сумму износа Д 02 К 01/2
- на остаточную стоимость Д 94 К 01/2

При установлении виновника и признании его судом

- недостачу относят на виновное лицо Д 73/2 К 94

В случае отсутствия виновного лица

- списывают сумму недостачи на убытки Д 91/2 К 94

Контрольные вопросы:

1. Перечислите условия, при выполнении которых активы относятся к основным средствам.
2. Что является единицей учета основных средств?
3. Что включается в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных за плату?
4. Что такое амортизация?
5. Какими методами начисляется амортизация основных средств?
6. На каком счете отражается амортизация основных средств?
7. Как определяется норма амортизации при применении линейного метода?
8. На основании какого документа производится принятие к учету объекта основных средств?
9. Какие бывают виды ремонта?
9. Как производится ликвидация объекта основных средств?
10. Какими документами оформляется списание основных средств?

ТЕМА 1.2 УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

1.2.1 Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

1.2.2 Учет движения нематериальных активов

1.2.3 Учет амортизации нематериальных активов

1.2.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

В связи с ускорением научно-технического развития и усилением конкурентной борьбы интерес к нематериальным ресурсам постоянно возрастает, увеличивая долю нематериальных активов в общей сумме капитала организации.

Организация бухгалтерского учета нематериальных активов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000).

Нематериальные активы (НМА) – это объекты, обладающие стоимостной оценкой, способные приносить организации экономические выгоды, используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг либо в целях управления) в течение срока, превышающего 12 месяцев, не обладающие материально-вещественной структурой.

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

- отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- возможность идентификации (выделения, отделения) этих активов от другого имущества организации;
- использование в производстве продукции при выполнении работ, оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- способность этого имущества приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- наличие документов, подтверждающих существование самого актива и исключительного права у организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные Документы, договор уступки (приобретения) патента, товарного знака и т.п.).

Условия, при одновременном выполнении которых объект интеллектуальной собственности признается нематериальным активом, установлены п. 3 ПБУ 14/2000.



Оценка структуры нематериальных активов проводится по видам, источникам их поступления (приобретения), степени правовой защищенности, срокам полезного использования и т.д.



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

В соответствии с п. 4 ПБУ 14/2000 к нематериальным активам могут быть отнесены следующие объекты.



Основные классификационные группы нематериальных активов.

1. Исключительные права патентообладателя на изобретения, промышленные образцы, полезные модели и селекционные достижения:

- право на изобретение – право на использование охраняемого патентом технического решения (устройства, способа, вещества, штамма микроорганизма, культуры клеток растений и животных), а также на применение известного ранее устройства, способа, вещества, штамма по новому назначению;
- право на промышленный образец – право на использование охраняемого патентом художественно-конструктивного решения изделия, определяющего его внешний вид. Физически промышленные образцы могут представлять собой объемную модель (автомобиля, станка, посуды, мебели и т. п.) или плоское изображение (промышленный рисунок ткани, ковра, шрифта и т. д.);
- право на полезную модель – право на использование охраняемого свидетельством конструктивного выполнения средств производства и предметов потребления, а также их частей;
- селекционное достижение – новый сорт растений или новая порода животных, т. е. определенная группа растений или животных, которая имеет отличительные признаки, присущие только данной группе.

2. Исключительные авторские права на программы для ЭВМ и базы данных:

- авторское право на программы для ЭВМ – право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные

материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения;

- авторское право на базу данных – право на опубликование, воспроизведение, распространение и иные действия по введению в хозяйственный оборот совокупности данных (статей, расчетов и т. д.), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью ЭВМ.

3. Исключительные права владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров:

- право на товарный знак и знак обслуживания – право пользования и распоряжения охраняемыми свидетельством обозначениями, способами отличить товары и услуги одних юридических или физических лиц от товаров и услуг других юридических и физических лиц. Товарный знак представляет собой словесные, изобразительные, объемные и другие обозначения или их комбинации с использованием любых цветов или цветовых сочетаний;
- наименование места происхождения товара – название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями или человеческими факторами либо природными условиями и человеческими факторами одновременно.

4. Деловая репутация организации, организационные расходы:

- деловая репутация организации – разница между покупной ценой предприятия и стоимостью его активов и обязательств, с учетом доходности приобретаемой организации, ее престижа на рынке производимой продукции и других факторов;

- организационные расходы – совокупность затрат, понесенных в связи с созданием организации:
 - расходы, связанные с разработкой технико-экономических обоснований и учредительных документов;
 - плата за консультации в специализированных организациях, регистрационные сборы;
 - расходы на рекламу;
 - затраты на подготовку эксплуатационного персонала и т. п.

5. Организационные расходы представляют собой сумму расходов по созданию организации, признанную в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал. В этом случае расходы, связанные с созданием предприятия, включаются в состав нематериальных активов предприятия как организационные расходы на основании п. 5 ПБУ 14/2000.

В качестве НМА названные расходы принимаются к учету в том случае, когда учредительные документы рассматривают их как часть вклада в уставный (складочный) капитал.

Регистрация и использование объектов, относящихся к нематериальным активам, регулируются законодательством Российской Федерации.

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

Основным признаком, по которому один инвентарный объект отличают от другого, служит выполнение им самостоятельных функций в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо использование для управленческих нужд организации.

К бухгалтерскому учету нематериальные активы принимаются по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию.



Первоначальная стоимость нематериальных активов, приобретенных за плату, включает сумму фактических затрат организации на приобретение, создание объектов за вычетом НДС и других возмещаемых налогов (за исключением случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

В состав фактических затрат включаются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объект нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, созданием нематериальных активов.

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

Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией, определяется как сумма фактических расходов на создание, изготовление объектов нематериальных активов (израсходованные материальные ресурсы, оплата труда, услуги сторонних организаций по соисполнительским договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т.п.), за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

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

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

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

При безвозмездном получении нематериальных активов первоначальной является рыночная стоимость объектов на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальную стоимость нематериальных активов, полученных по договорам мены, определяют исходя из стоимости товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. В качестве такой стоимости применяется в сравнимых обстоятельствах стоимость аналогичных товаров (ценностей).

Первоначальную стоимость нематериальных активов, стоимость которых определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ на дату приобретения актива по праву собственности.

Первоначальную стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров, переданных или подлежащих передаче организацией.

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

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, проводится путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действовавшему на дату приобретения организацией объектов на правах собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления.

Остаточная стоимость определяется как разность между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации

нематериальных активов. По остаточной стоимости объекты нематериальных активов отражаются в бухгалтерском балансе.

1.2.2 Учет движения нематериальных активов

Движение нематериальных активов предполагает осуществление хозяйственных операций связанных с поступлением и выбытием НМА.

Постановка на учет нематериальных активов проводится при получении:

- имущественных прав на предмет авторского договора, включая топологию (элементы интегральных микросхем), после регистрации договора;
- права собственности согласно договору купли-продажи на программы для ЭВМ и базы данных;
- права на использование товарного знака и знака обслуживания либо объектов патентопользователя (изобретения, промышленного образца) на основании лицензионного договора после его регистрации.

Для учета наличия и движения нематериальных активов основанием являются первичные документы:

- акты приема и передачи;
- протоколы собраний учредителей;
- акты на списание нематериальных активов.

Единица бухгалтерского учета НМА представлена в виде инвентарного объекта.

Инвентарный объект – совокупность прав, возникающих из одного охранного документа (патента, свидетельства, договора уступки прав и т. п.).

Каждый инвентарный объект должен быть идентифицируемым от другого объекта, т. е. должен самостоятельно выполнять свои функции при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для целей управления.

В первичных документах, которыми оформляются поступление и выбытие объектов нематериальных активов, должны содержаться реквизиты,

определяющие: порядок и срок полезного использования объектов, их первоначальную стоимость, способ начисления и норму амортизации, дату ввода в эксплуатацию, дату и причину выбытия.

Основным регистром *аналитического учета* нематериальных активов являются инвентарные карточки учета объектов нематериальных активов, которые открываются отдельно на каждый инвентарный объект. Если количество объектов незначительно, то ведется инвентарная книга учета объектов нематериальных активов.

На местах эксплуатации объектов ведутся инвентарные списки объектов нематериальных активов. По данным инвентарных карточек и ведомостей расчета амортизации ежемесячно составляется ведомость движения нематериальных активов по отдельным объектам, итоги которой служат основанием для заполнения отчетности.

Синтетический учет наличия и движения нематериальных активов осуществляется на счетах:

- 04 «Нематериальные активы» (по соответствующим субсчетам);
- 05 «Амортизация нематериальных активов»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 5 «Приобретение нематериальных активов».

Методология учета поступления НМА зависит от способа их поступления. Отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с поступлением НМА в организацию, представлены в таблицах 1 – 5.

Учет приобретения нематериальных активов за плату.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Приняты к оплате счета поставщиков за нематериальные активы: <ul style="list-style-type: none"> • покупная стоимость объекта 	08 19	60 60

	• НДС		
2	Приняты к оплате счета посреднических организаций: • на стоимость услуг • НДС	08 19	60 60
3	Произведена оплата с расчетного счета: стоимости объекта и стоимости посреднической услуги	60	51
4	Приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы по первоначальной стоимости	04	08
5	Списывается на уменьшение задолженности перед бюджетом сумма НДС	68	19

Учет создания нематериальных активов организацией.

Таблица 2

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражаются фактические затраты по созданию нематериальных активов	08	10,60,6 9,70, 76 и др.
2	Приняты к бухгалтерскому учету нематериальные активы по первоначальной стоимости	04	08

Учет поступления НМА в качестве вклада в уставный капитал.

Таблица 3

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражено поступление НМА в оценке, согласованной учредителями в договоре или сумма организационных расходов, признанных вкладом в уставный капитал	08	75
2	Объект НМА введен в эксплуатацию	04	08

Учет безвозмездного получения нематериальных активов.

Таблица 4

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражено поступление НМА	08	98/2
2	Объект НМА введен в эксплуатацию	04	08

Учет поступления НМА по договору мены.

Таблица 5

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражена выручка от реализации продукции (она равна стоимости, приобретенного нематериального актива)	62	90
2	Оприходован полученный объект НМА по стоимости обмениваемой продукции	08	60
3	Отражен НДС	19	60
4	Зачтены обязательства по договору мены	60	62
5	Отражена разница между стоимостью НМА и стоимостью реализованной продукции	91	62
6	Объект НМА введен в эксплуатацию	04	08
7	Зачтен НДС с бюджетом	68	19

Деловая репутация организации.

Стоимость любого предприятия отлична от совокупной стоимости его активов и пассивов. А разница между покупной ценой предприятия и стоимостью его активов и обязательств составляет **деловую репутацию** организации.

В бухгалтерском учете деловая репутация отражается только при совершении сделки купли-продажи предприятия. При этом деловая репутация может быть положительной или отрицательной.

Положительную деловую репутацию необходимо рассматривать как надбавку, выплачиваемую покупателем в обеспечение будущей потенциальной доходности приобретенного предприятия. Это означает, что средства, затраченные на приобретение деловой репутации, принесут экономическую выгоду, прибыль в будущем.

Ее учитывают как отдельный инвентарный объект на счете 04 «Нематериальные активы». А затем в течение 20 лет (но не более срока деятельности предприятия) деловая репутация амортизируется путём равномерного уменьшения её первоначальной стоимости Д 20 К 04.

Отрицательную деловую репутацию следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием у предприятия стабильных покупателей, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п.

Ее учитывают как доходы будущих периодов по кредиту счета 98, а затем равномерно ежемесячно списывается на финансовые результаты, как операционный доход Д 98 К 91.

При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Выбытие нематериальных активов производится путем списания стоимости с баланса организаций в результате:

- уступки исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности другому юридическому или физическому лицу (за денежные средства или в обмен на иное имущество);
- вклада в уставный капитал другой организации;
- безвозмездной передачи;
- прекращения срока действия или аннулирования охранного документа;
- морального устаревания и др.

Передача НМА другим лицам может быть оформлена актом приемки-передачи нематериальных активов, а списание вследствие окончания или аннулирования действия охранного документа либо морального старения объекта – актом на списание (выбытие) нематериальных активов.

На основании актов в карточке учета нематериальных активов производится запись о выбытии объекта.

Методология отражения в учете списания НМА зависит от используемого способа отражения в учете амортизации объекта, а также от причин выбытия.

Отражение на счетах бухгалтерского учета выбытия НМА представлено в таблице 6.

Таблица 6

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Списывается начисленная амортизация по объекту	05	04
2	Списывается остаточная стоимость объекта	91	04
3	Отражается задолженность покупателей	62	91
4	Начислен к перечислению в бюджет НДС	91	68
5	Списаны затраты по выбытию	91	44,60,7 6
6	Отражается сумма вклада в уставный капитал других организаций (по согласованию сторон)	58/1	91
7	Отражен финансовый результат от выбытия НМА:	91/9	99
	• прибыль	99	91/9
	• убыток от реализации		

1.2.3 Учет амортизации нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается постепенно посредством амортизации.

Для определения суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу за месяц организация должна:

- установить срок полезного использования актива;
- выбрать способ начисления амортизации по нему;
- рассчитать норму амортизационных отчислений.

Стоимость объектов нематериальных активов погашается путем начисления амортизации в течение установленного срока их полезного использования.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Основаниями для определения этого срока являются:

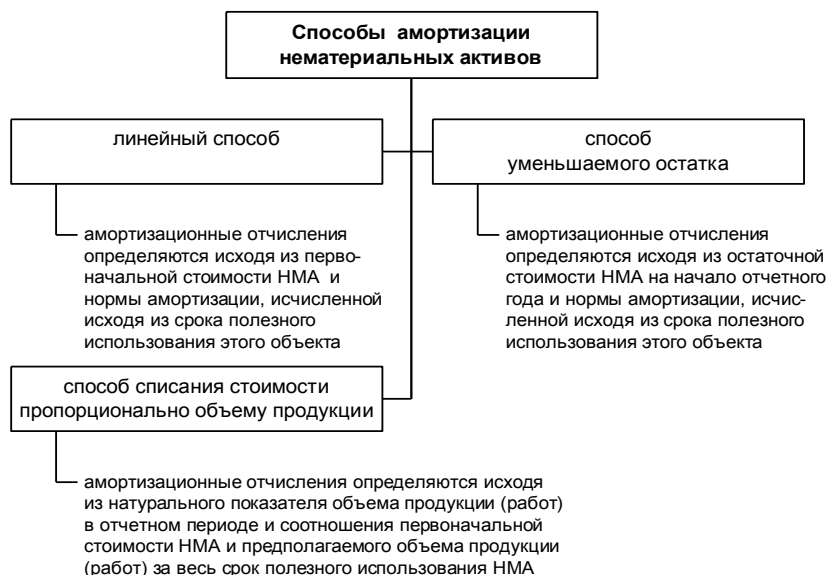
- срок действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству Российской Федерации;
- ожидаемый срок использования этого объекта, в течение которого организация может получить экономические выгоды (доход).

Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяют исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Амортизационные отчисления определяются одним из следующих способов:

- линейным;
- уменьшаемого остатка;
- списания стоимости пропорционально объему продукции, работ, услуг.



При *линейном способе* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. То есть, например, если срок действия свидетельства на полезную модель 5 лет, то стоимость этого свидетельства амортизируется в течение 5 лет ежегодно в размере 1/5 стоимости.

Годовая норма амортизации при линейном способе рассчитывается в процентах как отношение 100% к сроку полезного использования объекта НМА (в годах). Ежемесячные амортизационные отчисления при линейном способе составляют 1/12 годовой суммы.

Пример.

В организации своими силами создан объект нематериальных активов, оцененный в 100 000 руб. Срок полезного использования – четыре года. Начисление амортизации производится линейным способом.

Годовая норма амортизации составляет:

$$100\% : 4 = 25\%$$

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений в течение всего периода использования объекта постоянна и составляет:

$$100\ 000\ \text{руб.} \times 25\% = 25\ 000\ \text{руб.}$$

При *способе уменьшаемого остатка* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. То есть при этом способе годовая сумма амортизации от года к году должна уменьшаться, так как соответственно уменьшается база – остаточная стоимость объекта НМА.

Но, выбрав этот способ, необходимо применять коэффициент, увеличивающий обычную норму амортизации, иначе в последний год использования объекта сумма амортизационных отчислений будет несоизмеримо больше, чем за предшествующие. При этом такой коэффициент нельзя назвать коэффициентом ускорения, так как его применение не сопряжено с сокращением срока полезного использования. В этой ситуации примером может служить аналогичный способ амортизации, применяемый для основных средств, где применяется коэффициент 2.

Сумма начисленной амортизации за месяц составляет при способе уменьшаемого остатка 1/12 часть годовой суммы амортизации.

Пример.

В организации своими силами создан объект нематериальных активов, оцененный в 100 000 руб. Срок полезного использования – четыре года. Начисление амортизации производится способом уменьшаемого остатка.

В 1-й год использования амортизация составит:

$$100\ 000\ \text{руб.} \times (25\% \times 2) = 50\ 000\ \text{руб.}$$

Во 2-й год использования:

определим остаточную стоимость объекта НМА на начало второго года эксплуатации:

$100\ 000\ \text{руб.} - 50\ 000\ \text{руб.} = 50\ 000\ \text{руб.};$

определим годовую сумму амортизационных отчислений:

$50\ 000\ \text{руб.} \times 50\% = 25\ 000\ \text{руб.}$

В 3-й год использования:

определим остаточную стоимость объекта НМА на начало третьего года эксплуатации:

$50\ 000\ \text{руб.} - 25\ 000\ \text{руб.} = 25\ 000\ \text{руб.};$

определим годовую сумму амортизационных отчислений:

$25\ 000\ \text{руб.} \times 50\% = 12\ 500\ \text{руб.}$

Так, в 4-й год использования амортизационные отчисления составят 12 500 руб.

При списании стоимости нематериального актива пропорционально объему выпущенной продукции годовую норму и сумму амортизации определять не нужно. Объясняется это тем, что величина амортизационных отчислений зависит от объема производства, который в течение года может меняться. Соответственно, сумму амортизации, которая будет списываться на расходы, нужно определять ежемесячно.

Пример.

ООО «Альфа» приобрело исключительное право на компьютерную программу, которая будет использоваться в производстве конкретного вида продукции. Предполагаемый объем выпуска данной продукции составляет 100 000 изделий. Первоначальная стоимость компьютерной программы составляет 2 000 000 руб. Согласно учетной политике, по нематериальным активам организация начисляет амортизацию пропорционально объему произведенной продукции.

С использованием компьютерной программы было выпущено:

- в июне – 10 000 изделий;*
- в июле – 3000 изделий.*

Сумма амортизации, начисленная по компьютерной программе, составила:

– в июне: $10\ 000 \text{ шт.} \cdot 2\ 000\ 000 \text{ руб.} : 100\ 000 \text{ шт.} = 200\ 000 \text{ руб.};$

– в июле: $3000 \text{ шт.} \cdot 2\ 000\ 000 \text{ руб.} : 100\ 000 \text{ шт.} = 60\ 000 \text{ руб.}$

Преимущество этого способа состоит в том, что начисленная амортизация наиболее точно отражает степень использования нематериального актива. Недостатком является высокая трудоемкость расчетов. Кроме того, применение этого способа начисления амортизации не допускается при расчете налога на прибыль.

Один из способов по группе однородных нематериальных активов применяется в течение всего срока их полезного использования.

Начисление амортизации:

- начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия НМА к бухгалтерскому учету;
- прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости актива либо его списания с бухгалтерского учета;
- приостанавливается при консервации организации.

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

Амортизационные отчисления организация может отражать на счетах бухгалтерского учета путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Амортизационные отчисления по организационным расходам и положительной деловой репутации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации).

Расчет амортизации осуществляется в ведомости по видам нематериальных активов либо по каждому инвентарному объекту, а также по местам их эксплуатации и статьям калькуляции.

Суммы начисленной амортизации НМА оформляются записями:

- Дебет счета **20, 23, 25, 26, 44, 91-2** и др.

Кредит счета **05** – начислена амортизация НМА путем накопления соответствующих

сумм на отдельном счете;

- Дебет счета **20, 23, 25, 26, 44, 91-2** и др.

Кредит счета **04** – начислена амортизация НМА путем уменьшения их первоначальной стоимости.

Контрольные вопросы:

1. Какие объекты относятся к нематериальным активам?
2. Что является единицей учета нематериального актива?
3. Что понимается под «деловой репутацией»?
4. Когда «деловая репутация» становится объектом учета?
5. Что включает первоначальная стоимость нематериальных активов?
6. Какими способами производится начисление амортизации нематериальных активов?
7. Каким требованиям должен соответствовать НМА для принятия к учету?
8. Каким документом оформляется выбытие НМА?

ТЕМА 1.3 УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

1.3.1 Понятие долгосрочных инвестиций

1.3.2 Источники финансирования долгосрочных инвестиций

1.3.3 Учет вложений во внеоборотные активы

1.3.1 Понятие долгосрочных инвестиций

Инвестиции являются решающим условием экономического развития, так как обеспечивают воспроизводственный процесс на долгосрочную перспективу. Для устойчивого развития экономики необходимо постоянное стимулирование инвестиционной деятельности.

Любому предприятию необходима разумная и целенаправленная инвестиционная политика. Вложение капитала в реализацию различных проектов несет в себе задачу достижения определенных целей в зависимости от проводимой предприятием политики. Цели могут быть самыми различными: повышение рентабельности производственного процесса (например, замена устаревшего оборудования и, как следствие, повышение его эффективности); расширение производства для увеличения доли рынка; технологический прорыв и т.д.



Правовые и экономические основы инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, определяет Федеральный

закон от 25.02.1999 № 39-ФЗ «Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений». Закон устанавливает гарантии равной защиты прав, интересов и имущества субъектов инвестиционной деятельности независимо от форм собственности.

Субъектами инвестиционной деятельности, осуществляемой в форме капитальных вложений, являются инвесторы, заказчики, подрядчики, пользователи объектов капитальных вложений и другие лица.



Долгосрочные инвестиции — это затраты предприятия на создание, увеличение размеров, а также на приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше 1 года), не предназначенных для продажи.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, реконструкции, расширения, технического перевооружения действующих предприятий и объектов непродуцированной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других объектов основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;

- приобретением и созданием нематериальных активов;
- приобретением и откормом взрослого и рабочего скота;
- расходов на научно-исследовательские, опытно конструкторские и технологические работы (НИОКР).

Под расширением действующих предприятий понимается строительство дополнительных производств на действующем предприятии (сооружении), а также строительство новых и расширение существующих отдельных цехов и объектов основного, подсобного и обслуживающего назначения на территории действующих предприятий.

Реконструкция действующих предприятий рассматривается как переустройство существующих цехов и объектов основного подсобного и обслуживающего назначения, как правило, без расширения имеющихся зданий и сооружений, связанное с совершенствованием производства и повышением его технико-экономического уровня в целях увеличения производственных мощностей, улучшения качества и изменения номенклатуры продукции.

Под техническим перевооружением действующих предприятий понимается комплекс мероприятий по повышению технико-экономического уровня отдельных производств, цехов, участков на основе внедрения передовой техники и технологии, автоматизации производства, модернизации и замены устаревшего и физически изношенного оборудования новым, более производительным.

1.3.2 Источники финансирования долгосрочных инвестиций

Финансирование вложений во внеоборотные активы может осуществляться за счет следующих источников:

- собственных средств и приравненных к ним источников;
- заемных средств.

К собственным средствам относятся:

- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств;
- часть чистой прибыли;
- бюджетные ассигнования, получаемые на безвозвратной основе;
- чрезвычайные доходы (суммы страховых возмещений, получаемые организациями на покрытие потерь и убытков от страховых случаев);
- средствами дольщиков, получаемыми на безвозвратной основе.

К заемным средствам относятся:

- займы;
- кредиты банков.

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам, входящим в него,
- по приобретаемым объектам основных средств, земельным участкам, нематериальным активам.

Долгосрочные инвестиции по новому строительству осуществляются по утвержденным сметам и проектам с организацией, строящей объекты.

Проект – комплекс технических документов, состоящий из чертежей и других документов. На каждый объект составляется сметный расчет (смета), в котором определяется стоимость сооружаемого объекта, стройки, пускового комплекса.

Для учета долгосрочных инвестиций используют счета:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 07 «Оборудование к установке».

На счете 07«Оборудование к установке» застройщик учитывает оборудование, требующее монтажа.

Приобретение оборудования к установке отражают проводками:

- на покупную стоимость и затраты на доставку – Д 07 К 60, 76;
- на сумму НДС – Д 19 К 60, 76.

При передаче в монтаж оборудования на основании акта передачи делают проводку – Д 08 К 07.

Затраты на приобретение оборудования, не требующего монтажа, учитывают сразу на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и делают проводки:

- на покупную стоимость и затраты на доставку – Д 08 К 60, 76;
- на сумму НДС – Д 19 К 60, 76.

Существует два способа долгосрочных инвестиций:

- хозяйственный;
- подрядный.

Хозяйственный способ — это выполнение строительных и монтажных работ своими силами. Организации, осуществляющее долгосрочные инвестиции хозяйственным способом, должно создать в своем хозяйстве строительно-монтажные участки, цехи, отделы.

Фактические затраты на строительство и монтажные работы, произведенные застройщиком, относят:

- Д-т 08 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60;
- Д-т 23 К-т 10, 70, 69, 02, 76, 60;
- в конце месяца их списывают Д-т 08 К-т 23.

Аналитический учет долгосрочных инвестиций в основные средства ведут по каждому объекту в целом и по видам работ ежемесячно и нарастающим итогом с начала строительства до ввода объекта в действие в ведомости № 18 по дебету счетов 08, 07. Ее открывают на год.

Синтетический учет долгосрочных инвестиций ведут в журнале-ордере № 16 по кредиту счетов 08, 07. Его заполняют на основании итоговых данных ведомости № 18.

Затраты организации, выполняемые хозяйственным способом, подлежат включению в налогооблагаемую базу при расчете суммы НДС, подлежащей взносу в бюджет по ставке 18%.

Налогооблагаемая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщиков на их

выполнение, включая расходы реорганизованной (реорганизуемой) организации.

Налоговый кодекс РФ позволяет возмещать НДС по:

- материалам (работам, услугам), которые были использованы при выполнении строительно-монтажных работ;
- строительно-монтажным работам для собственного потребления.

Подрядный способ — это выполнение проектирования, подбор оборудования, строительство и монтажные работы сторонней организацией, т. е. подрядчиком. Объект сдается заказчику «под ключ».

При подрядном способе на соответствующих объектах заказчик и подрядчик ежемесячно составляют акт о приемке выполненных строительно-монтажных работ. Стоимость выполненных работ определяется по сметной стоимости.

На основании ежемесячных счетов подрядчика, принятых к оплате, заказчик делает проводки:

- на сумму выполненных работ – Д 08 К 60;
- на сумму НДС – Д 19 К 60;
- оплата счетов подрядчика – Д 60 К 51.

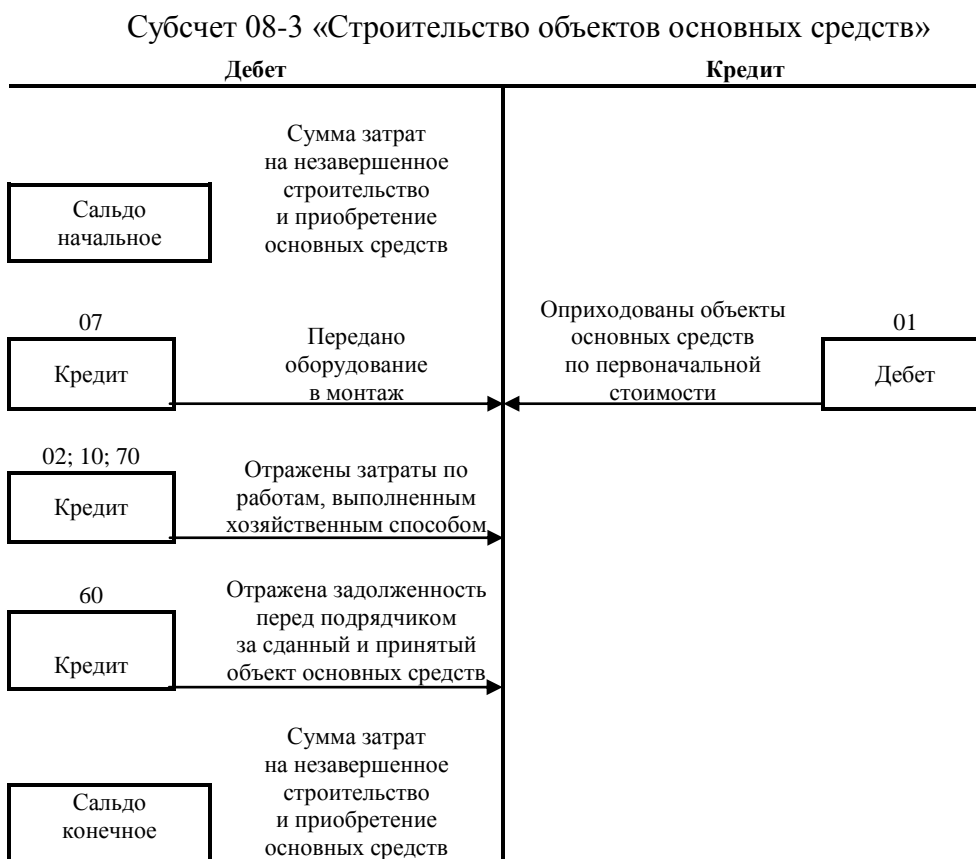
Окончательный расчет с подрядчиком происходит после завершения строительства объекта и утверждения акта государственной приемочной комиссией о вводе объекта в эксплуатацию. При вводе построенного объекта в эксплуатацию и постановке на учет в состав основных средств делают бухгалтерскую запись на инвентарную стоимость – Д-т 01 К-т 08.

Суммы НДС, уплаченные подрядным организациям при строительстве производственных основных средств, в первоначальную стоимость объектов не включаются и подлежат возмещению из бюджета. Организация сможет принять НДС по строительно-монтажным работам к вычету сразу же, как только работы и услуги будут учтены на счете 08 (в каждом налоговом периоде).

1.3.3 Учет вложений во внеоборотные активы

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведется на активном, калькуляционном счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Счет 08 предназначен для обобщения информации о затратах организации в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов, а также о затратах организации по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота (кроме птицы, пушных зверей, кроликов, семей пчел, служебных собак, подопытных животных, которые учитываются в составе средств в обороте).



К счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» могут быть открыты субсчета, на которых отражаются инвестиции капитального характера по направлениям вложений:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»,
 08-2 «Приобретение объектов природопользования»,
 08-3 «Строительство объектов основных средств»,
 08-4 «Приобретение объектов основных средств»,
 08-5 «Приобретение нематериальных активов» и др.

Содержание операции	Корреспондирующие счета	
	Д	К
Переданы в эксплуатацию объекты основных средств по первоначальной стоимости, сложившейся в результате капитальных вложений:		
земля и объекты природопользования	01	08-1; 08-2
здания и сооружения	01	08-3; 08-4
машины и оборудование после монтажа	01	08-3
машины и оборудование, не требующие монтажа	01	08-4
Принят в эксплуатацию объект основных средств (объект внешнего благоустройства)	01	08-1
Отнесены на капитальные затраты услуги подрядной организации по благоустройству территории (без НДС)	08-1	60
Учтена сумма НДС, уплаченная подрядной организации за благоустройство территории	19	60
Отражены затраты по оплате труда рабочих участвовавших в благоустройстве территории	08-1	70
Начислен единый социальный налог и страховой взнос по страхованию от несчастных случаев на производстве от суммы оплаты труда работников, занятых в благоустройстве территории	08-1	69

Контрольные вопросы:

1. Что такое долгосрочные инвестиции?
2. Дать определение понятий «инвестиции», «капитальные вложения»?
3. Виды инвестиций?
4. Что представляют собой прямые инвестиции?
5. Источники финансирования капитальных вложений?
6. На каких субсчетах к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитывают долгосрочные инвестиции

ТЕМА 1.4 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

1.4.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

1.4.2 Учет вкладов в уставный капитал других организаций

1.4.3 Учет финансовых вложений в ценные бумаги

1.4.4 Учет финансовых вложений в займы

1.4.5 Обесценение финансовых вложений

1.4.6 Инвентаризация финансовых вложений

1.4.1 Понятие, классификация и оценка финансовых вложений

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02).

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений (ФВ) необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование у организации права на ФВ и на получение денежных средств или других активов, вытекающее из этого права;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с ФВ (риск изменения цены, неплатежеспособности должника, риск ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем в форме процентов, дивидендов либо прироста их стоимости (в виде разницы между ценой продажи (погашения) ФВ и его покупной стоимостью в результате его обмена, использования при погашении обязательств организации, увеличения текущей рыночной стоимости и т. п.).

Экономические выгоды (доход) в будущем, поступающие в результате использования финансовых вложений, включают в себя проценты, дивиденды, прирост стоимости вложений в результате обмена, погашения обязательств, увеличения текущей рыночной стоимости.

К финансовым вложениям организации относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги;
- ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и зависимых хозяйственных обществ);
- предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и т. п.

К финансовым вложениям организации не относятся:

- собственные акции, выкупленные акционерным обществом у акционеров для последующей перепродажи или аннулирования;
- векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, произведенную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;
- вложения организации в недвижимое и иное имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) с целью получения дохода;
- драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Организация сама выбирает единицу бухгалтерского учета финансовых вложений, позволяющую обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также контроль за их наличием и движением.

В качестве такой единицы могут быть установлены серия, партия и другая однородная совокупность финансовых вложений.

Аналитический учет финансовых вложений должен обеспечить информацию по единицам бухгалтерского учета финансовых вложений, эмитентам ценных бумаг — организациям, участником которых является организация, а также по организациям-заемщикам и т.п.

При принятии к бухгалтерскому учету ценных бумаг в аналитическом учете необходимо обеспечить информацию о наименовании эмитента и названии ценной бумаги, номере, серии, номинальной цене покупки, расходах, связанных с приобретением ценных бумаг, общем количестве ценных бумаг, дате покупки, дате продажи и ином выбытии, месте хранения, а также дополнительную информацию, формируемую организацией.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по *первоначальной стоимости*, в качестве которой признается сумма фактических затрат организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов.

Фактическими затратами на приобретение активов в качестве финансовых являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу;
- суммы, уплачиваемые организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением указанных активов;
- суммы вознаграждений, уплачиваемые посреднической организации или иному лицу, через которое приобретены активы в качестве финансовых вложений;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением активов в качестве финансовых вложений.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, стоимость которых при приобретении установлена в иностранной валюте, определяется в рублях

путем пересчета иностранной валюты по курсу Банка России, действовавшему на дату принятия этих активов к бухгалтерскому учету.

Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к бухгалтерскому учету, может меняться в случаях, установленных нормативными актами.

Для целей последующей оценки финансовые вложения подразделяются на две группы:

- финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость;
- финансовые вложения, по которым рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки оценки на предыдущую отчетную дату.

Корректировка может проводиться ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой включается в состав прочих доходов или расходов в корреспонденции со счетом учета финансовых вложений.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности по первоначальной стоимости. Если по объекту финансовых вложений, ранее оцениваемому по текущей рыночной стоимости, на отчетную дату текущая стоимость не определяется, такой объект отражается в бухгалтерской отчетности по стоимости его последней оценки.

Организация может составлять расчет оценки долговых ценных бумаг и предоставленных займов по дисконтированной стоимости и обеспечить подтверждение обоснованности такого расчета.

Выбытие финансовых вложений из бухгалтерского учета организации признается на дату единовременного прекращения действия условий принятия

этих вложений к бухгалтерскому учету и происходит в случаях погашения, продажи, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный капитал других организаций, передачи в счет вклада по договору простого товарищества и пр.

Вклады в уставный капитал других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы бухгалтерского учета.

Ценные бумаги при выбытии могут оцениваться по средней первоначальной стоимости, определяемой по каждому виду ценных бумаг как частное от деления первоначальной стоимости данного вида ценных бумаг на их количество, складывающихся соответственно из первоначальной стоимости и количества (остатка) на начало месяца и поступивших в течение данного месяца ценных бумаг.

При выбытии финансовых вложений, оцениваемых по текущей рыночной стоимости, их стоимость определяют исходя из последней оценки. По каждому виду финансовых вложений в течение отчетного года применяется один способ оценки.

В соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» доходы от финансовых вложений признаются доходами от обычных видов деятельности либо прочими доходами. Расходы, связанные с предоставлением займов, оплатой услуг банков, депозитариев и осуществлением других подобных операций, относятся к прочим расходам организации.

1.4.2 Учет вкладов в уставный капитал других организаций

Вклады в уставный капитал других организаций учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

Вкладывая средства в уставный капитал товариществ, обществ с ограниченной ответственностью, инвестор приобретает доли в уставном капитале, а участие в уставном капитале акционерных обществ предполагает покупку акций.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, признается их денежная оценка, согласованная учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Разница между оценкой вклада, отраженной на счете 58 «Финансовые вложения», и стоимостью переданных активов отражается в составе прочих доходов или расходов передающей организации.

Участие в уставном капитале товарищества, общества с ограниченной ответственностью подтверждается выписками банка, актами о приеме-передаче основных средств, нематериальных активов, накладными на отпуск материалов на сторону с приложением доверенности на получение этих материальных ценностей, свидетельствующими о выполнении обязательств учредителем.

Вклады в уставный капитал акционерных обществ подтверждаются акциями, которые могут быть выпущены в документарной или бездокументарной форме. При выпуске акций в документарной форме в подтверждение вклада организация получает акции или сертификат акций. При выпуске акций в бездокументарной форме подтверждением внесенного вклада является выписка из реестра владельцев ценных бумаг.

При начислении доходов на вклады в уставный капитал других организаций эти вклады включаются в состав прочих доходов.

Синтетический и аналитический учет на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции» ведут в ведомости по видам и объектам вложений.

Отражение на счетах бухгалтерского учета вкладов в уставный капитал других организаций представлено в таблице 1.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражена передача имущества организации в качестве вклада в уставный капитал другой организации	58	01,04,07,08,10,11,41,43
2	Отражается разница между стоимостью передаваемых активов и их оценкой по вкладам в уставный капитал других организаций	58 91	91 58
3	Отражается задолженность по возврату вклада в уставный капитал других организаций	76	58
4	Отражается задолженность по причитающимся к получению доходам по вкладам в уставный капитал других организаций	76	91

1.4.3 Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Ценная бумага – это денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

К ценным бумагам относятся:

- государственные облигации;
- облигации;
- вексель;
- чек;
- депозитный и сберегательный сертификаты;
- банковская сберегательная книжка на предъявителя;
- коносамент;
- акция;
- и др.

Акция — это долевая, ценная бумага, удостоверяющая право ее владельца на долю в собственных средствах акционерного общества на получение дохода от его деятельности и на участие в управлении акционерным обществом.

Акции выпускаются негосударственными организациями и не имеют установленных сроков обращения. Учет акций организуется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

Облигация — это ценная бумага, удостоверяющая внесение ее владельцем денежных средств и подтверждающая обязательство возместить ему номинальную стоимость ценной бумаги в предусмотренный срок с уплатой фиксированного процента, если иное не предусмотрено условиями выпуска.

Эмитентом облигаций могут быть государственные и корпоративные организации. По государственным облигациям получение дохода гарантировано государством. Учет облигаций ведется на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги». В зависимости от порядка получения дохода в бухгалтерском учете различают дисконтные и процентные облигации.

Дисконтные облигации размещаются по цене ниже номинальной стоимости и не предполагают выплаты процентов.

Процентные облигации подразделяются на купонные (с правом получения доходов в течение всего периода обращения — в зависимости от количества купонов) и бескупонные (с выплатой дохода в конце периода обращения).

В отличие от акций облигации не дают их владельцам права на участие в управлении деятельностью эмитента.

Сберегательные сертификаты — письменные свидетельства кредитных учреждений о депонировании денежных средств, удостоверяющие право владельца на получение по истечении срока суммы депозита и процентов по нему.

Вексель – это ценная бумага, удостоверяющая безусловное обязательство векселедателя уплатить при наступлении срока определенную сумму векселедержателю.

Первоначальная стоимость приобретенных организацией ценных бумаг включает фактические затраты организации на их приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов. **Рыночная стоимость ценных бумаг** определяется на основе средневзвешенных цен, приводимых в котировочных таблицах. При отсутствии информации о средневзвешенных ценах инвестор рассчитывает их самостоятельно по методике, утвержденной ФСФР России.

Первоначальной стоимостью ценных бумаг, полученных организацией безвозмездно, признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. **Под текущей рыночной стоимостью** ценных бумаг понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг. Для ценных бумаг, по которым организатором торговли на рынке ценных бумаг не рассчитывается рыночная цена, первоначальной стоимостью является сумма денежных средств, которая может быть получена в результате продажи ценных бумаг на дату их принятия к бухгалтерскому учету.

Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам мены, признают стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, которую в свою очередь устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация определяет стоимость аналогичных активов. При невозможности установить стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость финансовых вложений, полученных организацией по договорам мены, определяют исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные финансовые вложения.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, но

находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Затраты на приобретение ценных бумаг должны быть подтверждены соответствующими первичными документами:

- выписками из реестров акционеров, выписками из счетов депо, сертификатами акций; актами приема-передачи ценных бумаг;
- актами выполненных работ, подтверждающими оказание консультационных или информационных услуг;
- отчетами брокеров и дилеров о произведенных по поручению инвесторов операций; выписками банка, подтверждающими уплату процентов банка.

При переходе к инвестору прав на ценные бумаги, оплаченные не полностью, они отражаются в бухгалтерском учете в полной сумме фактических затрат на их приобретение по договору. непогашенная сумма включается в состав кредиторской задолженности.

1.4.4 Учет финансовых вложений в займы

Данный вид финансовых вложений может осуществляться в виде передачи денежных средств и других вещей юридическим и физическим лицам (не работникам организации).

В случаях предоставления денежных средств или вещей во временное пользование между двумя организациями заключается договор займа. По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег или равное количество полученных им вещей того же рода или качества.

Заем предоставляется на возмездной или безвозмездной основе (с уплатой и без уплаты процентов). Договор займа обычно является возмездным, т.е. заимодавец имеет право на получение с заемщика процентов

за пользование денежными средствами. При предоставлении займа на безвозмездной основе условие беспроцентности должно быть установлено договором.

При отсутствии в договоре условия о размере процентов их величина определяется ставкой рефинансирования Банка России на день уплаты заемщиком суммы долга или его части. При отсутствии иного соглашения проценты выплачиваются ежемесячно в течение всего срока пользования заемными средствами.

Срок и порядок возврата суммы займа определяются договором. В случае если срок возврата договором не установлен или определен моментом востребования, сумма займа должна быть возвращена в течение 30 дней со дня предъявления займодавцем требования об этом. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или других вещей.

Предоставленные займы учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы».

Поступившие или начисленные проценты по договору займа включаются в состав прочих доходов.

При передаче займов в натуральной форме разница между оценкой активов в бухгалтерском учете займодавца и суммой предоставленного займа в оценке по договору отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Синтетический и аналитический учет по счету 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы» ведется в ведомости в разрезе организаций-заемщиков, сроков предоставления займов и др.

1.4.5 Обесценение финансовых вложений

Обесценением финансовых вложений признается устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ниже величины экономических

выгод, которые организация рассчитывает получить от данных финансовых вложений в обычных условиях ее деятельности.

Организация расчетным путем определяет стоимость финансовых вложений, равную разнице между стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и суммой такого снижения.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше расчетной стоимости;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно менялась исключительно в направлении уменьшения;
- на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Примерами ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений, являются:

- появление у организации-эмитента ценных бумаг, которые находятся в собственности у организации либо у ее должника по договору займа, признаков банкротства либо объявление его банкротом;
- совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости;
- отсутствие или существенное снижение поступлений от финансовых вложений в виде процентов или дивидендов при высокой вероятности уменьшения этих поступлений в будущем.

При возникновении ситуации, в которой может произойти обесценение финансовых вложений, организация должна проверить наличие условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений. Если проверка подтверждает такое снижение, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и

расчетной стоимостью этих финансовых вложений. Коммерческая организация создает указанный резерв за счет своих финансовых результатов (в составе прочих расходов). В бухгалтерской отчетности подобные финансовые вложения отражаются по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под обесценение этих вложений.

Проверка на обесценение финансовых вложений проводится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Распорядительным документом по учетной политике организации проведение проверки может быть предусмотрено на даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется дальнейшее снижение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его увеличения с одновременным увеличением прочих расходов.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения прочих доходов. На основе имеющейся информации о том, что финансовое положение более не удовлетворяет критериям устойчивого снижения стоимости, а также при выбытии финансовых вложений, расчетная стоимость которых вошла в расчет резерва под обесценение финансовых вложений, сумма ранее созданного резерва по указанным финансовым вложениям включается в состав прочих доходов коммерческой организации. Для обобщения информации о резервах под обесценение финансовых вложений используется счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений», к которому целесообразно открыть субсчета по видам резервов. Синтетический и аналитический учет на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется в ведомости в разрезе сформированных резервов.

1.4.6 Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяются фактические вложения в ценные бумаги и уставный капитал других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организациях их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг осуществляется по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий — специализированное хранилище ценных бумаг и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Контрольные вопросы:

1. Что такое финансовые вложения?
2. Каковы условия принятия активов в качестве ФВ?
3. В какой оценке принимают к учету ФВ?
4. По каким видам ФВ определяют текущую рыночную стоимость?
5. По каким видам ФВ текущая рыночная стоимость не определяется?
6. На каких счетах учитывают доходы и расходы по финансовым вложениям?

7. Что понимают под обесценением финансовых вложений?
8. Каковы особенности учета вкладов в уставные капиталы других организаций?
9. Каким образом оценивают ФВ при их выбытии?
10. Каков порядок определения текущей рыночной стоимости по акциям?
11. Основные особенности учета ФВ в займы?
12. Какими бухгалтерскими записями оформляют операции по вкладам и получению доходов участники договора о простом товариществе?
13. Каким образом учитывает участник, ведущий общие дела по договору простого товарищества, имущественные взносы участников?
14. Какая информация по ФВ подлежит раскрытию в бухучете?

РАЗДЕЛ 2. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ.

ТЕМА 2.1 УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

2.1.1 Понятие, классификация и оценка производственных запасов

2.1.2 Учет движения производственных запасов

2.1.3 Учет транспортно-заготовительных расходов

2.1.4 Инвентаризация производственных запасов

2.1.1 Понятие, классификация и оценка производственных запасов

Учет материально-производственных запасов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, которыми регулируются определение, оценка, учет движения и отражение информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности.

Материально-производственные запасы – это часть активов организации:

- используемая в качестве сырья, материалов и т. п. при производстве продукции, предназначенной для продажи, выполнении работ, оказании услуг;
- предназначенная для продажи;
- используемая для управленческих нужд организации.

Производственные запасы классифицируются:

1. по роли и назначению в процессе производства;
2. по техническим свойствам.

1. По роли и назначению в процессе производства производственные запасы подразделяются на основные и вспомогательные.

Основные производственные запасы – это предметы труда, составляющие основу изготавливаемой продукции:

- сырье – продукция добывающей промышленности и сельского хозяйства;
- основные материалы – продукция обрабатывающей промышленности;
- покупные полуфабрикаты – материалы, прошедшие определенную обработку, но еще не ставшие готовой продукцией;
- комплектующие изделия – материальные ценности, предназначенные для комплектации изготавливаемого объекта.

Вспомогательные производственные запасы – это предметы труда, придающие объекту определенные свойства и качества (лаки, краски и т. п.) или используемые для содержания средств труда (смазочно-обтирочный материал).

2. Классификация по техническим свойствам используется в технологии производства и организации аналитического учета:

- сырья и материалов;
- покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, конструкций и деталей;
- топлива;
- тары и тарных материалов;
- запасных частей;
- прочих материалов;
- строительных материалов;
- материалов, переданных в переработку на сторону.

Каждая из этих групп делится на подгруппы, где приводится перечень наименований материалов с описанием их технических признаков. Данная классификация является основой при разработке номенклатуры.

Номенклатура – это систематизированный перечень всех материалов, потребляемых в производстве. Каждому материалу присваивается номенклатурный номер (код).

Номенклатурный номер – это условное (кодовое) обозначение реально существующего объекта.

В качестве *единицы бухгалтерского учета производственных запасов* может выступить:

- номенклатурный номер материально-производственного запаса;
- партия;
- однородная группа и т. п.

Учетной единице присваивается соответствующий номенклатурный номер.

В бухгалтерском учете *оценка* производственных запасов производится по фактической себестоимости. В текущем учете организации могут производить оценку материалов по учетной цене и отдельно учитывать отклонения фактической себестоимости материалов от учетной цены. В бухгалтерской отчетности материалы оцениваются по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью запасов, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на их приобретение. НДС и иные возмещаемые налоги (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ) в фактическую себестоимость не включаются.

К фактическим затратам относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- расходы за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением материально-производственных запасов;
- таможенные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены запасы;
- затраты по заготовке и доставке запасов до места их использования, включая расходы по страхованию;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Фактическая себестоимость запасов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, а также остающихся от выбытия

основных средств и другого имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. В фактическую себестоимость в данном случае включаются фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

Фактическая себестоимость запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. В фактическую себестоимость включаются фактические затраты организации на доставку материально-производственных запасов и приведение их в состояние, пригодное для использования.

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

Фактической себестоимостью материально-производственных запасов, полученных по договорам мены, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость таких активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных активов. Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Если договором мены предусмотрен обмен неравноценных товаров, то разница между ними в денежной форме числится у стороны, передавшей товар большей стоимости, по дебету счета расчетов. Образовавшаяся задолженность погашается в порядке, установленном договором.

Оценка производственных запасов, не принадлежащих данной организации, но находящихся в ее пользовании или распоряжении, производится в сумме, предусмотренной в договоре, или в сумме, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Оценка производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу ЦБ России, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

2.1.2 Учет движения производственных запасов

Движение производственных запасов предполагает осуществление хозяйственных операций поступления материалов в организацию, их внутреннее перемещение и прочее выбытие.

Учет поступления производственных запасов.

Основанием принятия материалов к бухгалтерскому учету являются первичные документы по поступлению. На материалы, поступающие со стороны, организация получает:

- транспортные документы;
- счет-фактуру от поставщика;
- сертификат и другие документы согласно условиям договора купли-продажи.

На поступившие в организацию материалы на складе оформляется **приходный ордер**. Если количество и качество прибывших на склад материалов не соответствует данным поставщика, приемку материалов производит комиссия и составляет **акт о приемке материалов**, который служит основанием для предъявления претензии поставщику или

транспортной организации. В случае составления приемного акта приходный ордер не оформляется.

Материалы, поступающие со своего производства, оформляются *накладной на внутреннее перемещение материалов*.

Материалы, полученные после ликвидации основного средства, оформляются *актом об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений*.

Если в интересах производства целесообразно направить материалы непосредственно в подразделение организации, минуя склад, такие партии материалов отражаются в учете как поступившие на склад и переданные в подразделение организации. При этом в приходных и расходных документах склада и приходных документах подразделения организации делается отметка о том, что материалы получены от поставщика и выданы подразделению без завоза их на склад (транзитом).

Приемные акты и приходные ордера составляются в день поступления соответствующих материалов на склад или в другие установленные в организации сроки, но не позже сроков, установленных нормативными актами для приемки поступающих грузов.

Материалы, поступающие на ответственное хранение, записываются материально ответственным лицом в специальную книгу (карточку), хранятся на складе обособленно и не расходуются.

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

Синтетический учет материалов ведется на счете 10 «Материалы», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 10-1 «Сырье и материалы»;

- 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 10-3 «Топливо»;
- 10-4 «Тара и тарные материалы»;
- 10-5 «Запасные части»;
- 10-6 «Прочие материалы»;
- другие необходимые субсчета.

На счете 10 «Материалы» материалы могут отражаться по фактической себестоимости или в учетных ценах.

Материалы поступают в организацию от поставщиков, подотчетных лиц, учредителей, в качестве вклада в уставный капитал, вследствие выбытия пришедших в негодность основных средств, безвозмездно от юридических и физических лиц, могут изготавливаться собственными вспомогательными производствами.

На основании первичных документов приобретение материалов отражается в бухгалтерском учете следующими записями:

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Отражена сумма фактических затрат на приобретение материалов	10	60, 71, 76
2	Отражена сумма НДС по поступившим материалам	19	60, 71, 76
3	Зачтен НДС с бюджетом	68	19
4	Оприходованы материалы, полученные от учредителей в качестве вклада в уставный капитал	10	75
5	Оприходованы материалы, полученные безвозмездно	10	98/2
6	Оприходованы материалы, полученные при ликвидации объектов основных средств	10	91
7	Оприходованы материалы, выпущенные	10	23

Особенности учета и оценки материалов при использовании счетов 15 и 16.

Оценка материалов в текущем учете может производиться по учетной цене, в качестве которой может выступить плановая себестоимость заготовления либо покупная цена материалов.

В данном случае бухгалтерский учет организуется с использованием счетов: 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Фактическая себестоимость приобретенных материалов отражается в бухгалтерском учете:

- Д 15 К 60, 71, 76;
- Д 19 К 60, 71, 76.

Учетная стоимость фактически поступивших материалов списывается – Д 10 К 15.

Таким образом, по дебету счета 15 отражается фактическая себестоимость материалов, а по кредиту – их учетная цена.

Разница между фактической себестоимостью поступивших материалов и их учетной ценой представляет собой ***отклонения фактической себестоимости от учетной цены***, которые учитываются на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Отклонения списываются со счета 15 на счет 16 следующим образом:

- Д 16 К 15 – если фактическая себестоимость выше учетной цены;
- Д 15 К 16 – если фактическая себестоимость ниже учетной цены.

Дебетовое сальдо на конец отчетного периода счета 15 показывает фактическую себестоимость материалов в пути.

Накопленные на счете 16 дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются по дебету счетов учета производственных затрат,

пропорционально стоимости использованных в производстве материалов (по ценам):

Дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве».

Если учетная цена израсходованных материалов, ниже их фактической себестоимости, делается дополнительная запись: Д 20, 23, 25, 26, 28 К 16. Дополнительная запись методом «красного сторно» делается в кредит счета 16, если учетная цена израсходованных материалов выше их фактической себестоимости.

Аналитический учет материалов предполагает использование унифицированных форм первичных учетных документов: «Доверенность»; «Приходный ордер»; «Акт о приемке материалов»; «Лимитно-заборная карта»; «Требование-накладная»; «Накладная на отпуск материалов на сторону»; «Карточка учета материалов»; «Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений» и др.

Для хранения материалов организация создает склады, каждому из которых приказом присваивается определенный шифр. Склады должны быть обеспечены весоизмерительными приборами, мерной тарой.

На складах материалы хранятся в контейнерах, на стеллажах, полках по группам, сортам, размерам, что обеспечивает прием, отпуск и контроль за их наличием.

Учет материалов на складе ведут материально ответственные лица: заведующие складами и кладовщики, с которыми заключается договор о полной материальной ответственности.

Учет остатков и движения материалов осуществляют в натуральном выражении в карточках складского учета материалов. Карточка открывается бухгалтерией на каждый номенклатурный номер материала, регистрируется в

специальном реестре и под расписку передается заведующему складом (кладовщику).

Запись в карточке кладовщик делает на основании приходных (расходных) документов в день совершения операции. Карточки сортового учета материалов хранятся в картотеке в разрезе номенклатурных номеров.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии может осуществляться:

- с применением карточек аналитического учета, в которых на основании первичных документов отражаются операции по движению материалов в натуральном и стоимостном (денежном) выражении. По данным карточек в конце месяца составляют сортовые количественно-суммовые оборотные ведомости, затем сверяют их с остатками на синтетических счетах.
- без применения карточек аналитического учета (все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые сведения о движении каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости). Остатки в оборотных ведомостях сверяют с остатками, выведенными в карточках складов.
- сальдовым методом. В этом случае количественный и суммовой учет движения материалов в разрезе их номенклатуры не ведут, оборотные ведомости по номенклатуре материалов не составляют. Учет движения материалов осуществляют по группам только в денежном выражении в учетных ценах.

Автоматизация бухгалтерского учета материалов позволяет непосредственно в результате обработки первичных документов (приемных актов, накладных, требований и т.п.) формировать показатели, характеризующие движение материалов в целом по синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета. В этом случае накопительные ведомости по приходу и расходу материалов могут не составляться.

Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование необходимых регистров бухгалтерского учета материалов, основными из которых могут быть:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов, по которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки).

Учет отпуска и прочего выбытия производственных запасов.

Отпуск материалов на нужды производства при системном потреблении осуществляется на основе предварительно установленных лимитов. Отдел снабжения устанавливает лимит отпуска материалов на производство, основываясь на утвержденных нормах расхода материалов.

Лимитированный отпуск материалов со склада оформляется ***лимитно-заборными картами***. Материалы, отпускаемые нерегулярно, оформляются ***требованием-накладной***.

Перемещение материалов с одного склада на другой оформляется ***накладной на внутреннее перемещение материалов***.

Отпуск материалов отражается в бухгалтерии на основе документов на отпуск материалов – Д 20, 23, 25, 26 и др. К 10.

Оценка материально-производственных запасов при отпуске на нужды организации осуществляют их одним из следующих способов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов – способ ФИФО.

Выбранный способ оценки должен быть закреплен в учетной политике организации.

Оценка по себестоимости каждой единицы может быть применена на предприятиях с незначительной номенклатурой, выполняющих специальные заказы, когда можно проследить за использованием материалов в производстве и организовать такой учет.

При оценке производственных запасов по средней себестоимости принято по каждому виду (группе) запасов определять среднюю себестоимость единицы путем деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество.

При способе ФИФО фактическая себестоимость списанных запасов определяется как стоимость материалов, купленных в первую очередь, с учетом стоимости запасов, числящихся на начало месяца, т. е. по себестоимости первых по времени закупок.

Для учета реализации и прочего выбытия товарно-материальных ценностей предназначен операционно-результатный счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Выбытие материалов в качестве вклада в уставный (складочный) капитал других организаций учитывается как долгосрочные инвестиции. Фактическая себестоимость переданных материалов отражается – Д 58 К 10.

Разница между фактической себестоимостью и согласованной оценкой переданных материалов списывается:

Д 91/2 К 58 – если согласованная стоимость ниже балансовой стоимости материалов;

Д 58 К 91/1 – если согласованная стоимость выше фактической себестоимости материалов.

Продажа материалов на сторону отражается в учете по факту передачи материалов и подписания приемосдаточных документов, если договором не предусмотрен иной порядок перехода права собственности к покупателю. В бухгалтерском учете оформляются следующие записи:

- отражена общая сумма задолженности покупателя – Д 62 К 91/1;
- отражены расходы, связанные с реализацией – Д 91/2 К 44, 60, 70, 76 и др.;

- начислена сумма НДС с реализации материалов – Д 91-2 К 68;
- списана фактическая себестоимость реализованных материалов – Д 91/2 К 10.

Безвозмездная передача материалов оформляется следующими бухгалтерскими записями:

- списана фактическая себестоимость – Д 91/2 К 10;
- списан убыток от безвозмездной передачи – Д 99 К 91/9;
- отражена сумма начисленного НДС – Д 91/3 К 68. При безвозмездной передаче материалов НДС уплачивает передающая сторона.

Списание материальных ценностей, утраченных в результате **стихийных бедствий и иных чрезвычайных ситуаций**, предполагает наличие справки о чрезвычайной ситуации. Убыток в данном случае относится на финансовый результат и отражается – Д 94 К 10 , затем списывается – Д 99 К 94.

2.1.3 Учет транспортно-заготовительных расходов

В процессе заготовления у предприятия возникают дополнительные расходы, связанные с погрузкой и доставкой производственных запасов, которые называются транспортно-заготовительными расходами (ТЗР).

Транспортно-заготовительные расходы – это затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию. В состав транспортно-заготовительных расходов входят:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства, их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации, включая расходы на оплату труда работников, непосредственно занятых заготовкой, приемкой, хранением и отпуском приобретаемых материалов, работников специальных заготовительных контор, складов и агентств,

организованных в местах заготовления материалов, отчисления на социальные нужды указанных работников;

- расходы на содержание специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок, кроме расходов на оплату труда с отчислениями на социальные нужды;
- наценки, комиссионные вознаграждения, уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, в портах, на пристанях;
- оплата процентов по заемным средствам, связанным с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли;
- другие расходы.

Предусматривается несколько вариантов организации учета ТЗР:

- отнесение таких расходов на счет 15 «Заготовление и приобретение материалов» согласно расчетным документам поставщика;
- отнесение таких расходов на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- непосредственное включение в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный капитал, внесенный в форме производственных запасов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Вариант учета транспортно-заготовительных расходов устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике. Сумма ТЗР учитывается на тех же счетах, и материалы.

В течение месяца учет материалов ведется по учетным ценам отдельно от учета ТЗР. Ежемесячно ТЗР распределяются между израсходованными

ценностями и их остатками на конец месяца. Поэтому фактическую себестоимость материальных ценностей можно определить только в конце месяца. Для этого в конце месяца по каждому виду материалов рассчитывается средний % ТЗР по формуле:

$$\%TЗР = \frac{TЗР_{пост.} + TЗР_{рост.}}{M_{пост.} + M_{рост.}} * 100\%$$

Материалы отражаются по учетным ценам.

Сумма ТЗР по израсходованному материалу, которая должна быть списана на затраты определяется по формуле:

$$TЗР = \frac{M_{изр.} * \%TЗР}{100\%}$$

Списание ТЗР по отдельным видам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов исходя из отношения суммы величины ТЗР на начало месяца и текущих ТЗР (или отклонений) за месяц к сумме остатка материалов на начало месяца и поступивших материалов за месяц по учетной цене.

2.1.4 Инвентаризация производственных запасов

Для обеспечения достоверности бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации обязаны проводить инвентаризацию материальных ценностей.

Инвентаризация производится инвентаризационной комиссией, назначаемой приказом руководителя организации, в присутствии материально ответственного лица и всех членов комиссии.

Порядок (количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень запасов, проверяемых при каждой из них, в т. л)

проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года);
- при смене материально-ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотреблении или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации.

Проведение инвентаризации оформляется сличительной ведомостью и (или) описью материальных ценностей.

Результаты инвентаризации оформляются актом инвентаризации и должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации – в годовом бухгалтерском отчете. По результатам инвентаризации принимаются решения по устранению недостатков в хранении и учете запасов и возмещению материального ущерба.

Выявленные в ходе расхождения отражаются:

1. Излишки запасов приходуются по рыночным ценам – Д 10 К 91.
2. Суммы недостач и порчи запасов списываются – Д 94 К 10, 16.

Недостача запасов и их порча списываются со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»:

- в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производства или (и) на исходы на продажу – Д 20,26,44 К 94;
- сверх норм – за счет виновных лиц Д 73/2 К 94.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи запасов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации – Д 91/2 К 94.

Контрольные вопросы:

1. Какие активы принимаются в бухгалтерском учете в качестве МПЗ?
2. Укажите различие между сырьем и основными материалами.
3. Какие синтетические счета используются для учета МПЗ?
4. Укажите виды учетных цен на МПЗ.
5. Какие затраты принимают во внимание при определении фактической себестоимости МПЗ?
6. Назовите методы оценки МПЗ, списываемых на производство.
7. Перечислите документы, применяемые для учета движения МПЗ.
8. Назовите основные документы складского учета МПЗ.
9. Какова сущность сальдового метода учета МПЗ?
10. Составьте бухгалтерские записи при учете материалов по фактической себестоимости.
11. Какие бухгалтерские записи составляют при учете материалов по учетным ценам?
12. Каким образом определяется сумма недостач и порчи материалов в пределах норм естественной убыли и сверх норм естественной убыли?
13. Каков порядок оценки и учета неотфактурованных поставок?
14. Приведите примеры специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.
15. Какими способами разрешается списывать стоимость переданной в производство специальной оснастки?
16. Каков порядок формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей?

ТЕМА 2.2 УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

2.2.1 Понятие, состав и классификация затрат

2.2.2 Методы калькулирования себестоимости

2.2.3 Система счетов для учета затрат на производство

2.2.1. Понятие, состав и классификация затрат

Затраты – это стоимость ресурсов, использованных на производство продукции, оказание услуг, выполнение работ за определенный отчетный период.

Расходы – это уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов, возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации.

Издержки производства – это стоимостная оценка затрат на трудовые, финансовые и материальные ресурсы, израсходованные в процессе производства и реализации продукции.

Себестоимость продукции (работ, услуг) – стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию.

Калькулирование – процесс расчета денежных затрат на единицу продукции или конкретного вида работы, услуги.

Объекты калькулирования – отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, работы и услуги, себестоимость которых определяется.

Калькуляционная единица – измеритель объекта калькулирования.

Виды калькуляций

Полная			
Производственная			
Цеховая			
20 «Основное производство»	25 «Общепроизводственные расходы»	26 «Общехозяйственные расходы»	44 «Расходы на продажу»

Классификация затрат на производство

Классификационный признак	Классификация	Вид затрат
По экономической роли	Основные	Затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства
	Накладные	Образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управления им
По составу (однородности)	Одноэлементные	Затраты, состоящего из одного элемента
	Комплексные	Затраты, состоящие из нескольких элементов
По способу включения в себестоимость	Прямые	Связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость
	Косвенные	Затраты не могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно)
По степени зависимости от объема производства	Переменные	Расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции
	Условно-постоянные	Размер расходов почти не зависит от изменения объема производства продукции

По периодичности возникновения	Текущие	Расходы, которые имеют частую периодичность
	Единовременные	Однократные расходы
По участию в процессе производства	Производственные	Расходы, связанные с изготовлением товарной продукции и образующие ее производственную себестоимость
	Внепроизводственные	Расходы на продажу
По эффективности	Производительные	Затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Они планируются.
	Непроизводительные	Расходы, являющиеся следствием недостатков в технологии и организации производства. Непланируемые расходы.
По видам расходов	По экономическим элементам	Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных расходов); затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация ОС и НМА; прочие затраты
	По статьям калькуляции	сырье и материалы возвратные отходы покупные полуфабрикаты топливо и энергия на технологические цели оплата труда производственных рабочих отчисления на социальные нужды расходы на подготовку и освоение производства общепроизводственные расходы общехозяйственные расходы потери от брака прочие производственные расходы расходы на продажу

По месту возникновения	По производствам, цехам, участкам и другим структурным подразделениям	
По видам продукции (работ, услуг)	По видам продукции (работ, услуг)	

2.2.2 Методы калькулирования себестоимости

Нормативный метод калькулирования себестоимости.

Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции может вестись с использованием элементов нормативного метода или без них. Применение нормативного метода возможно при четкой организации производства, отлаженности технологических процессов, наличии технически обоснованных норм расхода ресурсов.

Основанием нормативного метода учета являются нормативные калькуляции, т. е. калькуляции изделий, исчисленные по действующим на начало отчетного периода нормам. Себестоимость продукции, определенная на основе нормативных калькуляций, называется нормативной.

При нормативном методе отдельно выявляются:

- затраты по действующим нормам;
- отклонения от действующих норм.

Действующими нормами называются нормы, по которым в данное время осуществляется отпуск материалов на рабочие места и производится оплата рабочим за выполненную работу.

Отклонениями от норм по расходу материалов называются отступления от норм при расходовании материалов в производстве. Дополнительный отпуск материалов обычно осуществляется по специальным требованиям с красной сигнальной диагональной полосой. Отклонениями от норм по заработной плате являются выплаты за работы, не предусмотренные

технологическим процессом, а также разного рода доплаты вследствие несоответствия инструментов, обработки сырья пониженного качества и пр. Такие отклонения оформляются доплатами листками по заработной плате.

В связи с тем что действующие нормы изменяются по мере освоения производства и улучшения использования материальных и трудовых ресурсов, на предприятиях (в организациях) ведется регистрация и учет изменений норм. Это обеспечивает тождество действующих норм в технической и нормативной документации. При изменении норм на 1-е число каждого месяца производится перерасчет затрат в незавершенном производстве (НП) по новым нормам, установленным на начало месяца. При снижении норм затраты в НП по нормам уменьшаются, и сумма уменьшения этих затрат отражается как появившиеся затраты по изменениям норм.

Показный метод калькулирования себестоимости.

Используется в индивидуальном или мелкосерийном производстве.

Объект калькулирования – отдельный производственный заказ, открываемый заранее на определенное количество продукции, на конкретную работу (услугу).

Каждому заказу присваивается номер, который указывается на всех документах по затратам, относящимся к данному заказу (лимитно-заборные карты и требования на материалы, маршрутные листы и пр.).

Фактическая себестоимость продукции, изготавливаемой по заказу, определяется после его выполнения.

Себестоимость заказа определяется суммой всех затрат производства со дня его открытия до дня выполнения и закрытия. Окончание работ по заказам должно быть зафиксировано в накладной или акте на сдачу выполненных работ, готовых изделий. Затем заказ закрывается и выписка документов с обозначением номера закрытого заказа прекращается.

Попередельный метод калькулирования себестоимости.

Передел – это совокупность технологических операций, которая завершается выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта. Перечень переделов определяется, исходя из особенностей технологического процесса. Полуфабрикаты, изготовленные в одном переделе, последовательно передаются по установленному технологическому процессу на следующий передел до превращения их в готовые изделия.

Этот метод широко используется в массовом, крупносерийном производстве, где производственный процесс состоит из последовательных стадий (переделов), перерабатывающих исходный материал от начала обработки до получения из него готового изделия (предприятия текстильной, химической, металлургической промышленности и др. отраслей).

Объектом калькулирования является вид или группа продукции каждого передела, объектом учета затрат – передел.

Попроцессный метод применяется и для массовых типов производств, где производится одинаковая продукция, например поточное производство телевизоров, автомобилей.

2.2.3 Система счетов для учета затрат на производство

Учет затрат основного производства

Учет затрат основного производства организуется на счете 20 «Основное производство» по статьям затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг). По дебету этого счета отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также потери от брака, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства.

Прямые расходы, связанные непосредственно с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), списываются на счет 20

«Основное производство» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, и других счетов.

Косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, списываются на счет 20 «Основное производство» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражается фактическая себестоимость готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в корреспонденции со счетами 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».

Остаток на счете 20 «Основное производство» показывает себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

В состав незавершенного производства включается продукция (работы, услуги), не прошедшая в организации всех стадий обработки, технологической приемки, испытаний, не укомплектованная, не сданная на склад готовой продукции или не принятая заказчиком Аналитический учет затрат на счете 20 «Основное производство» ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг), подразделениям организации. Информацию о затратах на производство продукции формируют по корреспондирующим счетам и составляют ведомость оборотов по счету 20 «Основное производство»

Учет затрат вспомогательного производства

Учет затрат вспомогательных производств организуется на счете 23 «Вспомогательные производства» по видам производств. Вспомогательными являются производства, обеспечивающие организацию всеми видами энергии, транспортным обслуживанием, инструментом, запчастями, производящие все виды ремонтов.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции (выполнением работ, оказанием услуг), а также потери от брака, косвенные расходы, связанные с управлением производством и его обслуживанием.

Прямые расходы списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и других счетов.

Косвенные расходы, связанные с управлением производством и его обслуживанием, списываются на счет 23 «Вспомогательные производства» со счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг), которые списываются с этого счета в дебет счетов 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи».

Остаток на счете 23 «Вспомогательные производства» показывает себестоимость незавершенного производства на конец отчетного периода.

В состав незавершенного производства включается продукция (работы, услуги), не прошедшая в организации всех стадий обработки, технологической приемки, необходимых испытаний, не укомплектованная, не сданная на склад готовой продукции или не принятая заказчиком.

Аналитический учет на счете 23 «Вспомогательные производства» ведется по видам производств. По окончании месяца составляется ведомость распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств, в которой указывают цехи — потребители услуг, наименования вспомогательных цехов, количество отпущенной ими продукции или оказанных услуг соответствующим цехам-потребителям, ее себестоимость.

Учет незавершенного производства

Незавершенным производством (НП) называется продукция, не прошедшая все стадии производственного процесса, а также изделия, не укомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки.

В связи с разной продолжительностью производственного цикла в различных отраслях остатки НП могут иметь разный удельный вес в объеме затрат на производство. Наиболее высок удельный вес НП в машиностроении

(особенно с единичным характером производства). Оно отсутствует на предприятиях добывающей промышленности и на электростанциях.

Точное определение НП и его правильная оценка имеют существенное значение не только для обеспечения сохранности НП, но и для определения себестоимости выпускаемой продукции.

Себестоимость готовой продукции (Сгп) определяется по формуле:

Сгп = НП на начало месяца + затраты за месяц – НП на конец месяца.

Допускаются следующие виды оценки НП:

1. В массовом и серийном производстве:

- по фактической себестоимости (в разрезе калькуляционных статей);
- плановой (нормативной) производственной себестоимости (прямые затраты – материалы, заработная плата основных производственных рабочих, исчисленные по нормам по каждому калькуляционному объекту, и суммы прочих косвенных затрат, определяемых в процентном отношении к прямым затратам);
- прямым статьям затрат (сырье, материалы, заработная плата основных производственных рабочих);
- стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов.

2. В единичном производстве – по фактическим расходам.

Порядок оценки НП рекомендуется отраслевыми инструкциями и определяется учетной политикой организации.

В бухгалтерском учете объем НП представляет собой сальдо по счетам 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательное производство».

Для уточнения данных оперативного учета периодически проводится инвентаризация НП. Сроки и порядок проведения инвентаризации НП определяются учетной политикой организации, за исключением тех случаев, когда инвентаризация обязательна:

- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;

- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- при реорганизации и т. п.

В некоторых отраслях (химическая, пищевая, легкая промышленность) инвентаризация проводится ежемесячно.

При инвентаризации НП в организациях, занятых промышленным производством, необходимо определить степень готовности НП. Проверка заделов НП (деталей, узлов, агрегатов) производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания. Описи составляются отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименований заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам – с указанием объема работ.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест и не подвергавшиеся обработке, в опись НП не включаются, а инвентаризируются и фиксируются в отдельных описях. Забракованные детали также не включаются в описи НП, по ним составляются отдельные описи.

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

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

Результаты инвентаризации отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- излишки: Д 20 К 91-1 – по рыночной стоимости;
- недостача: Д 94 К 20.

Затем стоимость недостачи отражается:

- в пределах норм естественной убыли – Д 20 К 94
- сверх норм естественной убыли – Д 73/2 К 94.

Учет общепроизводственных расходов

Учет общепроизводственных расходов организуется на счете 25 «Общепроизводственные расходы» по подразделениям организации и статьям расходов.

На этом счете отражаются следующие расходы:

- амортизационные отчисления на полное восстановление машин, оборудования, производственных зданий, сооружений, транспортных средств, инструментов, инвентаря производственного назначения;
- расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования;
- расходы на отопление, освещение и содержание производственных помещений;
- расходы на проведение всех видов ремонта оборудования, транспортных средств, зданий, сооружений производственного назначения;
- арендная плата за производственные помещения;
- оплата труда производственного персонала, занятого управлением производством и его обслуживанием;
- другие аналогичные расходы.

Расходы, учтенные на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др. и распределяются между выпущенной продукцией. Счет 25 «Общепроизводственные расходы» остатков не имеет.

Порядок распределения общепроизводственных расходов между отдельными объектами учета регулируется распорядительным документом организации по учетной политике.

Учет общехозяйственных расходов

Учет общехозяйственных расходов организуется на счете 26 «Общехозяйственные расходы» по местам возникновения затрат и статьям расходов.

На этом счете отражаются следующие расходы:

- административно-управленческие расходы;
- расходы на содержание общехозяйственного персонала, не связанного с производственным процессом;
- амортизационные отчисления на полное восстановление основных средств и нематериальных активов и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения;
- арендная плата за помещения общехозяйственного назначения;
- расходы по оплате информационных, аудиторских и консультационных услуг;
- другие аналогичные расходы.

Общехозяйственные расходы отражаются на счете 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов с другими организациями и др.

Расходы, учтенные на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 90 «Продажи» и др. и распределяются между видами выпущенной продукции.

Аналитический учет на счете 26 «Общехозяйственные расходы» ведут по статьям, местам возникновения затрат и др.

Порядок распределения общехозяйственных расходов между отдельными объектами учета регулируется распорядительным документом об учетной политике организации.

Учет непроизводительных расходов и потерь

Учет брака в производстве организуется на счете 28 «Брак в производстве»:

- по дебету собираются затраты по выявленному внутреннему и внешнему браку (стоимость неисправимого брака, расходы по исправлению брака и т.п.);
- по кредиту – суммы, относимые на уменьшение потерь от брака:
 - стоимость забракованной продукции по цене возможного использования;
 - суммы, подлежащие удержанию с виновников брака;
 - суммы подлежащие взысканию с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов, полуфабрикатов, в результате использования которых был допущен брак, и т.п.;
 - суммы, списываемые на затраты по производству как потери от брака.

Аналитический учет на счете 28 «Брак в производстве» ведется по подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака.

В состав непроизводительных расходов включаются потери от простоев, которые относятся на счет 25 «Общепроизводственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы» в зависимости от того, на какой стадии производства они произошли и по каким причинам. Простои могут быть вызваны внутренними причинами (по вине организации), внешними причинами (по вине поставщиков, подрядчиков), стихийными бедствиями.

Простои оформляются простойным листком, в котором указываются время простоя, его причины, причитающаяся рабочим сумма заработной платы и другие сведения.

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включаются оплата труда производственных рабочих за время простоя, начисления единого социального налога, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам входят в состав общепроизводственных расходов.

В состав потерь от простоев по внешним причинам включаются вышеперечисленные расходы и соответствующая доля общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относятся на виновные организации или на общехозяйственные расходы, если они не подлежат возмещению.

Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, включают в состав чрезвычайных расходов.

Учет расходов будущих периодов и зарезервированных расходов

По отнесению к периоду затраты делятся на расходы будущих периодов (отложенные затраты) и зарезервированные расходы.

Расходы будущих периодов (отложенные затраты) – это затраты, понесенные организацией в отчетном периоде, но не признанные в качестве расходов данного периода, а рассматриваемые как активы.

К таким затратам могут относиться:

- затраты по подготовительным работам в добывающих отраслях;
- затраты на освоение новых видов производств, цехов и агрегатов (пусковые расходы);
- затраты на освоение новых видов продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, и др.

Эти затраты отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Они подлежат равномерному включению в затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг) в последующие месяцы или годы. Порядок включения этих расходов в затраты отчетного периода организация устанавливает самостоятельно.

В бухгалтерском учете оформляются записи по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 97.

Зарезервированные затраты – это затраты, которые еще не наступили фактически, но уже включены в затраты на производство продукции (выполнение работ, оказание услуг), т. е. зарезервированы на плановую (прогнозируемую) сумму предстоящих затрат.

Цель резервирования затрат – равномерное включение предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода.

Организация может создавать резервы:

- на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- предстоящую оплату отпусков работникам;
- ремонт основных средств;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание;
- по сомнительным долгам;
- на другие цели, предусмотренные нормативными актами Минфина России и отраслевыми инструкциями.

Созданию резервов обязательно отражается в учетной политике.

Начисление резервов оформляется записью по дебету счетов производственных затрат и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов» в разрезе субсчетов.

Для определения величины резерва и сумм ежемесячных отчислений на формирование резерва бухгалтерия производит специальные расчеты. Использование резервов отражается записью по дебету счета 96 и кредиту счетов 60, 70 и др.

В конце года производится инвентаризация начисленных резервов в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Если при инвентаризации в конце года выявлено, что начисленная сумма резерва меньше, чем фактические расходы, то производится доначисление; если фактические расходы меньше начисленного резерва, то излишне начисленный резерв сторнируется. По отдельным резервам, таким, как резерв на выплату за выслугу лет, по итогам работы за год, на оплату отпусков и т. п., на конец отчетного года может быть остаток, если при инвентаризации данного резерва установлено, что выплаты будут произведены в следующем отчетном году.

Контрольные вопросы.

1. Какими нормативными документами определяются правила формирования расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения?
2. По каким признакам классифицируются затраты на производство продукции?
3. Какие затраты считаются прямыми, а какие косвенными?
4. Назовите основные методы учета производственных затрат.
5. Что означает понятие «передел»?
6. Какие варианты учета себестоимости продукции применяются при попередельном методе учета?
7. По каким элементам группируются затраты на производство?

8. Для чего необходима группировка расходов по статьям калькуляции?
9. Назовите примерный перечень калькуляционных статей.
10. Назовите счета учета затрат, применяемые в бухгалтерском учете.
11. Что понимают под сводным учетом затрат?
12. По каким вариантам организуется сводный учет затрат?

ТЕМА 2.3 УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

2.3.1 Учет готовой продукции

2.3.2 Учет товаров и торговой наценки

2.3.1 Учет готовой продукции

Понятие и оценка готовой продукции (работ, услуг).

Готовой продукцией считается продукция, прошедшая все стадии технологической обработки, необходимые испытания, укомплектованная, соответствующая условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги – это стоимость различных работ или услуг, выполненных и оказанных сторонними организациями и лицам, а так же работникам организации на условиях оплаты.

Готовая продукция оценивается в учете или по фактической или по нормативной себестоимости. В этой же оценке она отражается в балансе предприятия. Оценка по фактической производственной себестоимости применяется в индивидуальном производстве продукции. Для других производств используются учетные цены, в качестве которых могут быть применены отпускные цены или плановая себестоимость.

Готовая продукция должна сдаваться на склад по *сдаточной накладной*. Крупногабаритные изделия и продукция, сдача которой на склад затруднена по техническим причинам, принимаются представителем покупателя в месте изготовления, комплектации или сборки или отгружаются непосредственно с этих мест. Выполненные работы оформляются *актом сдачи - приемки*.

На складе готовая продукция учитывается в натуральном выражении в *карточках складского учета*. Организация учета готовой продукции должна обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой

продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. В установленные сроки бухгалтер проверяет порядок ведения карточек, первичные документы сдают в бухгалтерию, где на их основании составляют ведомость выпуска готовой продукции. По данным аналитического и синтетического учета готовой продукции составляется бухгалтерская отчетность.

Продукцию продают на основании заключенных с заказчиками договоров, в которых предусматриваются условия поставки. Готовую продукцию отпускают покупателям (заказчикам) *по накладным*. Основанием для оформления накладной (приказа-накладной) на отпуск готовой продукции является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица. Накладная должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции. На основании накладных выписываются *счета-фактуры* в двух экземплярах, один из которых направляется покупателю, другой остается у организации-поставщика.

Учет выпуска готовой продукции (работ, услуг).

Выпуск готовой продукции организация учитывает на счете 43 «Готовая продукция» либо с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция». Оценка готовой продукции, используемая в текущем учете, предусматривается в распорядительном документе об учетной политике организации. Наиболее распространенным методом является оценка готовой продукции по фактической производственной себестоимости.

Фактическую производственную себестоимость можно определить лишь по окончании отчетного периода — месяца. Движение готовой продукции происходит ежедневно, поэтому в текущем бухгалтерском учете используется условная оценка готовой продукции, так называемая ***учетная цена***, в качестве которой могут применяться фактическая производственная

себестоимость, нормативная производственная себестоимость, договорные цены и другие виды цен.

Применение нормативной себестоимости целесообразно в массовом и серийном производствах и при большой номенклатуре готовой продукции. Использование учетных цен удобно для осуществления оперативного учета движения готовой продукции и единства оценки при планировании и аналитическом учете продукции.

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

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

Если учет готовой продукции ведется по учетным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по таким ценам отражается на счете 43 «Готовая продукция», субсчет 2 «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены».

Отклонения учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп готовой продукции, либо по организации в целом. Превышение фактической себестоимости над учетной ценой отражается по дебету указанного субсчета и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, разница отражается сторнировочной записью.

Оценка готовой продукции (работ, услуг) *по нормативной* (плановой) производственной себестоимости предполагает использование в бухгалтерском учете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Этот счет предназначен для обобщения информации о выпущенной продукции (сданных заказчикам работах, оказанных услугах) за отчетный период, а также для выявления отклонений фактической производственной

себестоимости этой продукции (работ, услуг) от нормативной (плановой) себестоимости.

По дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции (сданных работ, оказанных услуг), по кредиту – нормативная (плановая) производственная себестоимость.

Сопоставление дебетового и кредитового оборотов по счету 40 на последнее число месяца позволяет определить отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) производственной себестоимости, которое подлежит списанию в дебет счета 90 «Продажи». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» ежемесячно закрывается и сальдо не имеет.

Отгрузка (отпуск) продукции, работ и услуг покупателям и заказчикам.

Отгрузка продукции производится:

- по *договору купли-продажи* – одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель – принять имущество и уплатить за него определенную денежную сумму (цену);
- по *договору поставки* – поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется в установленные сроки (срок) передать в собственность покупателю производимые или закупаемые им товары, предназначенные для использования в предпринимательской деятельности или иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним или иным подобным потреблением.

В договоре определяется момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором.

Передача – это вручение вещи приобретателю или перевозчику для отправки приобретателю. Одновременно с получением права собственности

приобретатель (собственник) вещи (товара) в результате случайной гибели или порчи товара вследствие непредвиденных обстоятельств по общему правилу гражданского законодательства несет соответствующие убытки.

Для учета реализации готовой продукции, работ, услуг используется счет 90 «Продажи».

На счете 90 как по дебету, так и по кредиту отражается один и тот же объем реализации продукции (работ, услуг), но в разных оценках:

- по кредиту – по ценам реализации (свободным, договорным и т. д.);
- по дебету – по полной себестоимости с НДС, акцизом и аналогичными обязательными платежами.

Сопоставляя выручку от реализации продукции (работ, услуг) с суммой, отраженной по дебету счета 90, выявляют результат от реализации продукции (работ, услуг) – прибыль или убыток.

Реализация продукции (работ, услуг) в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

- Д 62 К 90 – отражена выручка от реализации продукции;
- Д 90 К 43 – списана себестоимость продукции;
- Д 90 К 68 – отражен НДС, начисленный при отгрузке продукции;
- Д 90 К 44 – отражены расходы на продажу;
- Д 90/9 К 99 – отражена прибыль или Д 99 К 90/9 – отражен убыток от реализации.

Учет расходов на продажу

Расходы на продажу (коммерческие расходы) – это расходы, связанные с реализацией продукции, товаров, работ и услуг.

Состав расходов на продажу регламентируется отраслевыми нормативными документами в области учета, планирования производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции.

В производственных организациях в состав расходов на продажу включаются следующие расходы:

- расходы на тару и упаковку готовой продукции на складах предприятия;
- на доставку продукции на станцию (пристань) отправления, погрузку в вагоны, суда автомобили и другие транспортные средства;
- комиссионные сборы, уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям;
- расходы на рекламу;
- представительские расходы;
- другие аналогичные по назначению расходы.

На основании первичных документов сумма расходов на продажу отражается:

Д 44 «Расходы на продажу» К 02, 04, 05, 10, 60, 69, 70 и др.

Коммерческие расходы признаются расходами по обычным видам деятельности и могут признаваться в себестоимости реализованных товаров (продукции, работ, услуг):

- прямым путем;
- расходы на упаковку и транспортировку при невозможности прямого включения распределяются между отдельными видами реализованной продукции ежемесячно, исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других показателей предусмотренных в отраслевых инструкциях по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Расходы на продажу (коммерческие расходы) списываются в конце отчетного месяца на себестоимость реализованной продукции и отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- в полном объеме – Д 90/2 К 44;
- в конце месяца организация осуществляет частичное списание расходов на продажу в Д 90/2 К 44.

Расходы на упаковку и транспортировку распределяются между реализованной продукцией и остатком нереализованной на конец отчетного периода продукции.

Учет товаров отгруженных

Для учета отгруженной продукции используется счет 45 «Товары отгруженные». На этом счете отражаются наличие и движение отгруженной продукции, выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), а также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных и иных началах.

Товары отгруженные отражаются на счете 45 «Товары отгруженные» по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости.

Если расходы на продажу распределяются между отгруженной и проданной продукцией, они также включаются в оценку товаров отгруженных.

Аналитический учет на счете 45 «Товары отгруженные» ведется в ведомости по местам нахождения и отдельным видам отгруженной продукции.

2.3.2 Учет товаров и торговой наценки

Для учета товаров планом счетов бухгалтерского учета предусмотрен счет

41 «Товары». Это применяется в основном организациями торговли или организациями, оказывающими услуги общественного питания для отражения материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для дальнейшей продажи без дополнительной обработки.

Товары принимаются к бухгалтерскому учету по *фактической себестоимости* (покупная стоимость, услуги консультационного и

информационного характера, а также вознаграждения посредникам, затраты по доставке, погрузке, разгрузке и иные затраты, непосредственно связанные с приобретением).

Товары, внесенные в качестве вклада в уставный капитал, оцениваются учредителями по согласованной стоимости.

Безвозмездно полученные товары отражаются в учете по рыночной стоимости на дату оприходования.

При выбытии товаров их оценка проводится одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения товаров (ФИФО).

Метод оценки товаров отражается в учетной политике предприятия.

По дебету отражается поступление товаров, т. е. оприходование прибывших на склад товаров и тары по стоимости их приобретения. По кредиту отражается выбытие товаров при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров или фактическом их отпуске (отгрузке).

Товары, принятые на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», или эти товары со счет 41 не списываются, а учитываются отдельно.

К счету 41 могут быть открыты следующие субсчета:

- 41/1 «Товары на складах»;
- 41/2 «Товары в розничной торговле»;
- 41/3 «Тара под товаром и порожня»;
- 41/4 «Покупные изделия».

Аналитический учет ведется по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

Основными документами на поступление товаров служат: счет-фактура, товарно-транспортные накладные и т. д. Оприходование товаров на предприятии фиксируется в карточках учета товаров, которые ведет кладовщик по каждому наименованию товара.

В организациях *оптовой торговли* реализация товаров оформляется счетами-фактурами, товарно-транспортными накладными и другими аналогичными документами. Кроме того, представитель покупателя должен предоставить доверенность, на основании которой производится отгрузка и оформляются сопроводительные документы.

В организациях *розничной торговли* приход и расход товаров фиксируется в товарных отчетах, которые затем сдают в бухгалтерию. В бухгалтерии эти данные фиксируются в регистрах аналитического и синтетического учета, в частности, это ведомость по учету движения материальных ценностей, товаров и тары и Ж.-О. № 10 (11).

Хозяйственные операции по учету движения товаров:

- Оприходованы товары, покупная стоимость которых сформирована на счете 15 –
Д 41 К 15;
- Переданы товары со склада в розничную торговлю – Д 41/2 К 41/1;
- Начислена торговая наценка – Д 41 К 42;
- Оприходованы приобретенные товары – Д 41 К 60,76;
- Оприходованы товары, приобретенные через подотчетных лиц – Д 41 К 71;
- Оприходованы товары, внесенные в счет вклада в уставный капитал – Д 41 К 75;
- Оприходованы товары, выявленные при инвентаризации (излишки) – Д 41 К 91;
- Товары переведены в категорию материалов для использования в качестве сырья – Д 10 К 41;
- Товары использованы в основном производстве – Д 20 К 41;

- Списана стоимость товаров, использованных на расходы по продажам – Д 44 К 41;
- Переданы товары структурным подразделениям – Д 79 К 41;
- Списана себестоимость реализуемых товаров – Д 90 К 41;
- Выявлена недостача товаров при инвентаризации – Д 94 К 41;
- Списаны товары, утраченные в результате чрезвычайных ситуаций – Д 91 К 41.

Учет торговой наценки ведется на счете 42 «Торговая наценка» и применяется организациями розничной торговли для учета торговых наценок на товары, если их учет ведется по продажным ценам.

По кредиту счета 42 отражается начисление торговых наценок при оприходовании товаров. Списание наценки методом «красное сторно» по проданным, отпущенным или списанным товарам, вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи и т.п.

Аналитический учет по счету 42 ведется отдельно по суммам скидок (наценок) и разницы в ценах, относящихся к товарам в организациях, осуществляющих розничную торговлю, и к товарам отгруженным. Синтетический учет ведется в Ж.-О. № 11.

Хозяйственные операции по учету торговой наценки:

- Начислена торговая наценка при оприходовании товаров – Д 41 К 42;
- Списана торговая наценка, относящаяся к проданным товарам («красное сторно») – Д 90 К 42;
- Списана торговая наценка по недостающим товарам («красное сторно») – Д 94 К 42;
- Списана торговая наценка по товарам, используемым в расходы на продажу («красное сторно») – Д 44 К 42.

Контрольные вопросы:

1. Какие изделия относятся к готовой продукции?
2. Назовите показатели учета готовой продукции.
3. Какими документами отражают движение готовой продукции?
4. Порядок учета готовой продукции в бухгалтерии.
5. Порядок учета выявленных излишков и недостач по готовой продукции и товарам.
6. Что такое товары?
7. Порядок учета отгруженной продукции.
8. В какой оценке ведется учет товаров на счете 41 «Товары»?
9. В каких случаях применяется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»?
10. Что учитывают на счете 46 «Учет выполненных этапов по незавершенным работам»?

ТЕМА 2.4 УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

2.4.1 Учет кассовых операций

2.4.2 Учет операций по расчетным счетам

2.4.3 Учет операций по валютным счетам

2.4.4 Учет денежных средств на специальных счетах

2.4.5 Учет переводов в пути

2.4.1 Учет кассовых операций

Общие правила хранения, использования и учета денежных средств устанавливаются ЦБ России. На сегодняшний день действует письмо ЦБ России от 22.09.1993 № 40 «Об утверждении порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации». Дополнительно необходимо руководствоваться:

- Положением ЦБ России от 05.01.1998 № 14-П «О правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации»;
- Федеральным законом от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Для хранения, поступления и выдачи денежных средств наличными организация создает специальный участок бухгалтерии – кассу. Ее возглавляет кассир – материально ответственное лицо, с которым заключается договор о полной материальной ответственности.

По приказам руководителя и главного бухгалтера организации кассир выполняет операции по движению денежной наличности. В небольших организациях обязанности кассира может выполнять главный бухгалтер. При этом главный бухгалтер назначается приказом по предприятию с разрешением выполнять обязанности кассира и с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности кассира. Временная замена

кассира производится по письменному распоряжению администрации. Договор о материальной ответственности заключается и с замещающим работником.

Действующим законодательством предусматриваются:

- специально оборудованное помещение кассы;
- полная материальная ответственность кассира;
- лимитирование остатков наличных денежных средств;
- ограничение срока их хранения;
- размеры и продолжительность использования авансов на хозяйственные, командировочные расходы.

Организация может хранить в своей кассе наличные денежные средства в пределах лимитов, установленных банком, по согласованию с руководителем организации. При необходимости лимиты остатков касс пересматриваются.

Сверх установленных норм наличные деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы, пенсий, пособий, стипендий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в кредитном учреждении.

Поступление наличных денег в кассу оформляется **приходным кассовым ордерам** (форма № КО-1), подписанным главным бухгалтером или уполномоченным лицом. При этом, лицу, внесшему деньги в кассу, выдается квитанция к приходному кассовому ордеру за подписью главного бухгалтера и кассира, скрепленная печатью и штампом организации. При получении денежных средств в банке по чеку бухгалтером также выписывается приходный кассовый ордер с регистрацией его номера и даты на оборотной стороне корешка чека.

Выдача наличных денег производится по **расходным кассовым ордерам** или другим надлежаще оформленным документам (платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.), на которые ставится специальный штамп, имеющий реквизиты расходного кассового ордера

(форма № КО-2). Документы на выдачу денег подписывают руководитель и главный бухгалтер. Если на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах имеется разрешающая подпись руководителя организации, то его подпись на расходном кассовом ордере не обязательна. Приходные и расходные кассовые ордера выписываются бухгалтером общего или финансового отдела либо главным бухгалтером.

Деньги отдельному лицу, не работающему в данной организации, выдаются при предъявлении им паспорта или иного документа, удостоверяющего личность, по расходному кассовому ордере, где проставляются подпись в получении и данные предъявленного документа.

Заработная плата, пособия, премии выплачиваются по платежным ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. По истечении трех рабочих дней, установленных для выплаты заработной платы, бухгалтер выписывает расходный кассовый ордер на общую выплаченную по платежной ведомости сумму. Никаких подчисток, помарок или исправлений в кассовых документах не допускается.

Деньги по кассовым ордерам принимаются и выдаются только в день составления этих документов. Приходные, расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, вносящим или получающим документ.

При выдаче денежных средств по доверенности они прилагаются к расходному кассовому ордере или ведомости на выдачу средств. По мере выполнения кассовых операций кассир обязан подписать их, а также приложенные к ним документы погасить штампом или надписью «Оплачено» или «Получено» («число, месяц, год»).

До передачи в кассу на исполнение кассовые документы записываются бухгалтером в специальном журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров с указанием кодов (цифровых обозначений) причин и условий поступления и выдачи наличных денежных средств. Журнал регистрации построен таким образом, что по его данным контролируется

целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организаций, присваиваются номера кассовым документам, проверяется полнота произведенных кассиром операций, составляется отчетность.

Аналитический учет денежных средств ведется кассиром в кассовой книге.

Каждая организация может иметь только одну кассовую книгу. Листы в книге нумеруются, прошнуровываются и опечатываются печатью организации. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано листов ___», проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

В кассовой книге регистрируется остаток средств на начало дня, операции по приходу и расходу (за день), подводятся итоги поступления и выдачи наличных денег, определяется остаток на конец дня.

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу. Второй экземпляр – отрывной – служит *отчетом кассира*. К отчету прилагаются все приходные и расходные документы и в конце рабочего дня сдаются в бухгалтерию под расписку бухгалтера.

При автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета отдельные листы кассовой книги ежедневно формируются в виде машинограмм:

- 1-й лист – вкладной лист кассовой книги;
- 2-й лист – отчет кассира.

По окончании отчетного периода кассовая книга заверяется подписями главного бухгалтера и руководителя организации, прошнуровывается и опечатывается.

Синтетический учет кассовых операций. Для учета наличия и движения денежных средств в кассе организации используется счет 50 «Касса», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- **50/1 «Касса организации»**, где учитываются денежные средства организации в кассе. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты;
- **50/2 «Операционная касса»** учитывается наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов, вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи и т.п. Он открывается организациями при необходимости.
- **50/3 «Денежные документы»** на этом субсчете учитываются находящиеся в кассе организации почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы в сумме фактических затрат на их приобретение. Аналитический учет денежных документов ведется по их видам.

Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 1 и ведомости № 1. Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет. Количество занятых строк в журнале-ордере №1 и ведомости №1 должно соответствовать количеству сданных кассиром отчетов.

Получение денег в кассу отражается по Д 50 К 51, 71, 62, 76 и др. Расходование наличных денежных средств – Д 51, 71, 60, 76 и др. К 50.

Ревизия кассы. Порядком ведения кассовых операций предусмотрены внезапные ревизии кассы с полным полистным пересчетом денег и проверкой других ценностей, находящихся в кассе, в сроки, установленные руководителем.

Ревизия проводится инвентаризационной комиссией в присутствии кассира. Результаты оформляются актом (ф. № инв.-15). В акте фактические остатки кассовой наличности сопоставляются с данными учета, что дает возможность определить недостачу или излишек денежных средств. Акт

должен быть оформлен в день ревизии кассы и подписан всеми членами инвентаризационной комиссии. Если есть расхождения, то кассир представляет комиссии письменное объяснение. Акт составляют в 2-х экземплярах, один остается в бухгалтерии, другой – кассиру. В день проведения ревизии кассовые операции не осуществляются.

Выявленные излишки денег приходят на доходы предприятия – Д 50
К 91/1

Выявленная недостача отражается в учете следующими записями:

установлена недостача денег в кассе – Д 94 К 50;

недостачу относят на виновное лицо (кассира) – Д 73/2 К 94;

возмещение недостачи – Д 50, 70 К 73/2.

2.4.2 Учет операций по расчетным счетам

Нормативным документом, определяющим порядок осуществления безналичных расчетов, является положение ЦБ России от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (в ред. от 03.03.2003).

Организация может иметь несколько расчетных счетов одновременно. По своему усмотрению она выбирает банк для открытия счета. Организация может производить все виды операций с любого расчетного счета.

Порядок открытия расчетных и иных счетов, совершение и оформление операций устанавливаются ЦБ России.

Для открытия расчетного счета в банке необходимо представить следующие документы:

- нотариально заверенную копию устава (и нотариально заверенную копию учредительного договора, если он есть);
- нотариально заверенную копию свидетельства о регистрации в регистрационной палате;
- нотариально заверенную копию свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

- ксерокопию кодов статистики, заверенную руководителем организации и печатью организации;
- ксерокопия решения учредителя (протокола общего собрания учредителей) о назначении руководителя организации, заверенную ее руководителем и печатью;
- ксерокопию приказа о назначении главного бухгалтера организации, заверенную ее руководителем и печатью;
- справки из Фонда социального страхования, Фонда обязательного медицинского страхования и Пенсионного фонда;
- банковскую карточку с нотариально заверенными образцами подписей руководителя и главного бухгалтера организации, оттиском печати.

После проверки указанных документов банк открывает организации расчетный счет и присваивает ему номер. Информация об открытии счета в пятидневный срок передается банком в налоговую инспекцию, в которой состоит на учете данная организация. Обслуживание организации в банке осуществляется согласно договору банковского счета, в котором определяются обязанности банка и клиента, порядок расчетов банка с клиентом, ответственность сторон за обеспечение тайны по операциям расчетного и других счетов, а также указываются реквизиты сторон.

Все операции по расчетному счету банк проводит с согласия владельца или на основании его распоряжений (документов установленной формы). В отдельных случаях банк списывает денежные средства со счета владельца в порядке бесспорного их взыскания. Основанием для этого являются:

- решение суда на списание по исполнительным листам;
- установленные законом нормы безакцептного порядка расчетов за услуги коммунальных, энергетических и водопроводно-канализационных предприятий;
- условия, предусмотренные договором банковского счета между клиентом и банком.

На расчетный счет денежные средства поступают за реализованную продукцию, выполненные работы, услуги, кредиты банка, займы и прочие зачисления. С расчетного счета производятся почти все платежи организации: поставщикам за материалы, за работы, погашение задолженности бюджету, внебюджетные социальные фонды.

Банк выполняет поручения организации о перечислении или выдаче соответствующих сумм в пределах остатка средств на счете и соблюдения очередности, предусмотренной законодательством.

Наличные деньги с расчетного счета выдаются организации (на оплату труда, пособий по временной нетрудоспособности, премий, на командировочные, представительские расходы, на приобретение ГСМ) на основании денежных чеков.

Денежный чек – это распоряжение организации выдать указанную в нем сумму наличных денег с расчетного счета. Предприятие получает чековые книжки в обслуживающем банке. Чек заполняют от руки чернилами. В нем указывают сумму, дату выдачи, наименование получателя, и сведения о назначении полученных сумм. Чеки подписывают руководитель и главный бухгалтер и скрепляют подписи печатью. Какие-либо исправления в чеках не допускаются. Банк выдает деньги по чеку после проверки подлинности подписей и печати. Чеки бывают именные и на предъявителя.

Именной чек выписывается на конкретное лицо (кассира) с указанием ФИО и паспортных данных.

В чеке на предъявителя этих данных нет. На практике целесообразно использовать именные чеки.

Наличные деньги банк принимает на расчетный счет предприятия по объявлению на взнос наличными.

Объявление на взнос наличными – письменный приказ владельца счета банку о зачислении денежных средств на его счет. Состоит из трех частей: объявление, квитанция и ордер. Объявление заполняют от руки, в нем обязательно указывают источник вносимых денег (выручка за услуги,

продукцию, взнос в уставный капитал, депонированная заработная плата). На принятые деньги банк выдает кассиру квитанцию, которая служит основанием для составления в бухгалтерии расходного кассового ордера и списания денег в кассе. Ордер будет приложен к выписке банка, он служит основанием для зачисления денег на расчетный счет предприятия.

Перечисление денежных средств с расчетного счета банк осуществляет на основании платежного поручения.

Платежное поручение – распоряжение организации своему банку перевести сумму, указанную в документе, на счет получателя либо произвести депонирование указанной суммы для последующего перечисления средств на счет получателя. Действительно в течение 10 дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается) и оформляется в трех экземплярах при совершении операции в рамках одного кредитного учреждения, в остальных случаях — в четырех экземплярах.

Платежные поручения используются для оформления расчетов с поставщиками, подрядчиками, государственными внебюджетными фондами, работниками организации при перечислении заработной платы на их счета в другие кредитные организации, при платежах налогов и сборов, при уплате банку комиссионных и т.д.

Инкассо представляет собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению и за счет клиента осуществляет действия по получению от плательщика платежа на основании расчетных документов.

Обо всех изменениях расчетного счета банк извещает своего клиента (организацию) **выписками из расчетного счета**. Это второй экземпляр лицевого счета организации, открытого ему банком. В выписке указывают все поступления и списания денежных средств с расчетного счета, остаток на нем на начало и конец дня. Выписка имеет определенные показатели, часть которых кодируется банком. И эти же коды использует организация при ее обработке.

Приступая к обработке выписки, бухгалтер должен проверить и подобрать оправдательные документы на каждую зафиксированную операцию.

Выписка банка является регистром *аналитического учета*, на основании ее ведут записи в учетных регистрах (ведомости №2, журнал-ордер №2). Все приложенные документы к выписке гасятся штампом «погашено», оправдательные документы нумеруются. На полях проверенной выписки против сумм операций и в документах, приложенных к ней, проставляют коды корреспондирующих счетов со счетом 51, а на документах еще и порядковый номер его записи в выписке. Проверка и обработка выписок должна производиться в день их поступления. При обнаружении ошибки организация сообщает об этом банку.

Синтетический учет ведется на счете 51 «Расчетные счета». Поступление денег на расчетный счет отражается по дебету счета 51 в корреспонденции со счетами 50, 62, 76, 66, 67 и др. Перечисление денежных средств с расчетного счета отражается по кредиту счета 51 в корреспонденции со счетами 50, 60, 68, 69, 76, 66, 67 и др.

Регистром синтетического учета является журнал-ордер № 2 и ведомость № 2. учетный регистр заполняется на основании выписок банка. Количество занятых строк в учетном регистре должно соответствовать количеству выписок банка.

2.4.3 Учет операций по валютным счетам

Методика бухгалтерского учета валютных операций регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006). Принципы осуществления валютных операций, полномочия и функции органов валютного регулирования и контроля определены законодательством Российской Федерации.

Иностранной валютой являются:

- денежные знаки в виде банкнот, казначейских билетов, монеты, находящиеся в обращении и являющиеся законным средством наличного платежа на территории соответствующего иностранного государства (группы иностранных государств);
- средства на банковских счетах и в банковских вкладах в денежных единицах иностранных государств и международных денежных расчетных единицах.

В состав валютных ценностей включаются иностранная валюта и внешние ценные бумаги.

Операции с иностранной валютой и внешними ценными бумагами могут совершать резиденты и нерезиденты.

Резиденты – это физические лица, являющиеся гражданами Российской Федерации, постоянно проживающие в Российской Федерации, юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Нерезидентами являются физические лица, не являющиеся резидентами, а также юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств и имеющие местонахождение за пределами территории Российской Федерации.

К валютным операциям относятся:

- приобретение резидентом валютных ценностей у резидентов и нерезидентов;
- приобретение нерезидентом у нерезидента валютных ценностей;
- ввоз на таможенную территорию и вывоз с таможенной территории Российской Федерации валютных ценностей;
- переводы в Российскую Федерацию и из Российской Федерации иностранной валюты, валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг;

- переводы нерезидентом валюты Российской Федерации, внутренних и внешних ценных бумаг на счета открытые на территории Российской Федерации.

Для проведения расчетов в иностранной валюте организации открывают валютные счета, количество которых не ограничивается и зависит от вида валют стран, в которых организация открыла счета.

Учет валютных средств ведут на счете 52 «Валютные счета», к которому открываются следующие субсчета:

- 52-1 «Валютные счета внутри страны»;
- 52-2 «Валютные счета за рубежом».

Операции по валютным счетам отражаются в бухгалтерском учете по выпискам кредитной организации и приложенным к ним денежно-расчетным документам.

Стоимость активов и обязательств, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли по официальному курсу, устанавливаемому Банком России и действовавшему на дату совершения операции.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования, выраженной в иностранной валюте, в рубли должен производиться на дату совершения операции в иностранной валюте и на отчетную дату.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах, выраженной в иностранной валюте, может производиться также по мере изменения курса.

Колебания валютного курса обуславливают возникновение курсовой разницы.

Курсовая разница – это разница между рублевой оценкой на разные даты активов или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте. Курсовая разница может быть положительной и отрицательной.

Положительная курсовая разница – результат падения курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Отрицательная курсовая разница – результат роста курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Курсовые разницы зачисляются на финансовые результаты организации как внереализационные доходы или расходы по мере её принятия к бухгалтерскому учёту:

- положительная курсовая разница – Д 51 К 91;
- отрицательная курсовая разница – Д 91 К 51.

Курсовые разницы, возникающие при формировании уставного капитала – это разность между рублевой оценкой задолженности учредителя по его вкладу в УК на дату поступления вклада и дату регистрации учредительных документов, их относят на счет 83 «Добавочный капитал» - Д 75/1 К 83.

Для учета денежных средств на валютных счетах внутри страны открывают несколько субсчетов:

- транзитный валютный счет;
 - специальный транзитный валютный счет;
- текущий валютный счет.

На транзитный валютный счет зачисляется экспортная валютная выручка, 50% которой перечисляется банку для обязательной продажи, а 50% - на текущий валютный счет.

На текущем валютном счете хранится иностранная валюта организации, с него же осуществляются платежи в иностранной валюте.

Специальный транзитный валютный счет открывается организации в случае покупки ею иностранной валюты. Купленная валюта зачисляется на этот счет и должна быть использована организацией по назначению в течение

семи календарных дней. Если в течение этого срока валюта не была использована, она подлежит обратной продаже.

2.4.4 Учет денежных средств на специальных счетах

Для учета денежных средств на специальных счетах в банках предназначен счет 55 «Специальные счета в банках», на котором формируется информация о наличии и движении денежных средств, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, банковских счетах, картах, на текущих, депозитных счетах, а также на счетах средств целевого финансирования.

К этому счету могут быть открыты субсчета:

- 55-1 «Аккредитивы»;
- 55-2 «Чековые книжки»;
- 55-3 «Депозитные счета».

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство банка, выдаваемое им по поручению клиента в пользу его контрагента по договору, согласно которому банк, открывший аккредитив (банк-эмитент), может произвести поставщику платеж или предоставить полномочия другому банку производить такие платежи при условии предоставления им документов, предусмотренных в аккредитиве, и выполнения других условий аккредитива.

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Плательщик представляет в обслуживающий банк заявление об открытии аккредитива, в котором по установленной форме содержатся обязательные реквизиты расчетных документов, а также указываются:

- вид аккредитива;
- условия его оплаты (с акцептом или без акцепта);
- номер счета, открытый исполняющим банком, для зачисления средств по покрытому аккредитиву;
- срок действия аккредитива с указанием даты его закрытия;

- наименование продукции и услуг, для оплаты которых предназначен аккредитив;
- номер и дата основного договора;
- срок отгрузки товара;
- другие сведения.

В соответствии с Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации аккредитивы могут быть покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные.

При открытии покрытых (депонированных) аккредитивов банк-эмитент за счет средств плательщика перечисляет сумму аккредитива (покрытие) с расчетного счета в распоряжение исполняющего банка поставщика на срок действия аккредитива.

При открытии непокрытого (гарантированного) аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Непокрытые (гарантированные) аккредитивы открываются только при наличии корреспондентских отношений между банком плательщика и банком поставщика.

Отзывной аккредитив – аккредитив, который может быть изменен или аннулирован без предварительного согласования с поставщиком. Если не соблюдаются условия договора или банк плательщика не может гарантировать оплату по непокрытому аккредитиву, плательщик, как правило, требует аннулировать аккредитив. Такое распоряжение плательщик дает через свой банк, который извещает об этом банк поставщика, а он ставит в известность организацию-поставщика. Банк поставщика обязан оплатить документы, соответствующие условиям отозванного аккредитива, если они были приняты им до получения извещения об отзыве аккредитива.

Безотзывной аккредитив не может быть аннулирован или изменен без согласия поставщика, в пользу которого был открыт. Если нет четкого указания, то аккредитив считается отзывным.

Закрытие аккредитива возможно в следующих случаях:

- по окончании срока аккредитива;
- согласно заявлению поставщика об отказе использовать аккредитив до истечения срока;
- согласно заявлению покупателя об отзыве аккредитива полностью или частично (это относится только к отзывным аккредитивам) - в этом случае аккредитив закрывается или уменьшается в день получения сообщения банком поставщика от банка покупателя;
- при неполном использовании аккредитива, т.е. сумма счетов поставщиков оказалась меньше, чем депонированная сумма на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Во всех перечисленных случаях банк поставщика отправляет уведомление банку покупателя, и неиспользованная сумма зачисляется на тот счет, с которого были депонированы средства на открытие аккредитива.

Наличие и движение денежных средств по счету 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» зависят от вида и условий аккредитива. На субсчете 55-1 «Аккредитивы» отражается открытие покрытого аккредитива, а учет непокрытого аккредитива организуется за балансом на счете 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Основанием для учетных записей являются выписки со специальных счетов в банках с прилагаемыми к ним документами.

Расчеты аккредитивами осуществляются в следующем порядке. Поставщик отгружает продукцию в адрес покупателя только после получения извещения об открытии аккредитива и представляет в исполняющий банк четыре экземпляра реестра счетов, товарно-транспортные и другие документы, подтверждающие факт отгрузки продукции в адрес покупателя. Исполняющий банк проверяет представленные документы и зачисляет сумму аккредитива на счет получателя средств. Одновременно исполняющий банк направляет в банк-эмитент уведомление об использовании аккредитива с приложением документов, подтверждающих факт свершения сделки по

договору. Банк-эмитент сообщает покупателю об использовании аккредитива и передает ему документы, подтверждающие отгрузку товаров.

Использованные суммы аккредитивов списываются согласно выпискам банка и прилагаемым к ним документам, подтверждающим выполнение обязательств поставщиками. После списания суммы использованных аккредитивов банк плательщика проводит окончательные операции, связанные с аккредитивами. Если аккредитив использован неполностью, то неиспользованная сумма покрытого (депонированного) аккредитива возвращается исполняющим банком платежным поручением банку-эмитенту, что дает основание для закрытия аккредитива или уменьшения его суммы. Неиспользованные средства в аккредитивах восстанавливаются банком на тот счет, с которого они были перечислены.

Синтетический учет операций по специальным счетам осуществляется на основании обработанных выписок из специальных счетов и прилагаемых к ним первичных документов в ведомостях по поступлению и расходованию денежных средств.

Аналитический учет по счету 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы» ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву, использованным суммам, срокам открытия и закрытия, что дает возможность контролировать наличие и движение денежных средств по данному субсчету.

Бухгалтерские записи по учету расчетов аккредитивами:

- зачисление денежных средств в аккредитивы – Д 55/1 К 51, 52, 66 и др.;
- списание использованных аккредитивов – Д 60, 76 и др. К 55/1;
- возвращение неиспользованных средств в аккредитивах – Д 51, 52, 66, и др. К 55/1.

Движение средств, находящихся на *чековых книжках*, учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки» Порядок осуществления расчетов чеками регулируется ГК РФ, а также Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации.

Чек — это ценная бумага, которая представляет собой ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Юридическое или физическое лицо, имеющее денежные средства в банке, является **чекодателем**. Юридическое или физическое лицо, в пользу которого выдан чек, является **чекодержателем**.

Банк, в котором находятся денежные средства, является плательщиком. Чек оплачивается плательщиком за счет денежных средств чекодателя, при этом чекодатель не вправе отозвать чек до истечения срока, установленного для его предъявления к оплате. Для получения платежа по чеку необходимо предъявить его в банк, обслуживающий чекодержателя.

Выдача чековых книжек банком осуществляется за счет собственных средств организации или за счет краткосрочных кредитов банков. Суммы по чекам, выданным, но не предъявленным к оплате, остаются на счете 55, субсчет 2 «Чековые книжки», что должно соответствовать остатку по выписке банка с данного счета.

Синтетический учет операций по субсчету 55-2 «Чековые книжки» ведется на основании выписок банка в ведомостях в разрезе корреспондирующих счетов.

Аналитический учет по этому субсчету осуществляется по каждой полученной чековой книжке с целью контроля за движением денежных средств в чековых книжках, выданных работникам организации для расчетов с организациями-кредиторами.

Бухгалтерские записи по учету расчетов чеками:

- выданы чековые книжки – Д 55/2 К 51, 52,66 и др.;
- списаны суммы при использовании чековых книжек – Д 76 и др. К 55/2;
- возвращение в банк неиспользованных чеков – Д 51, 52,66 и др. К 55/2.

Помещение денежных средств организации в **банковские вклады** учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 3 «Депозитные счета». Перечисление денежных средств организацией отражается на основании договора и выписки с расчетных и других счетов в

кредитных организациях по дебету субсчета 55-3 «Депозитные счета» и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета». При возврате вкладов кредитной организацией делаются записи по дебету счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и кредиту субсчета 55-3 «Депозитные счета».

Аналитический учет осуществляется по каждому вкладу согласно договору с кредитной организацией с указанием сроков вклада и их возврата.

Отдельные субсчета к счету 55 «Специальные счета в банках» используются для учета средств целевого финансирования: бюджетных средств, средств, направляемых на финансирование капитальных вложений и на другие цели.

Представительствами и филиалами, выделенными на отдельный баланс, которым открываются текущие счета в кредитных организациях, используются отдельные субсчета к этому счету для оплаты труда, хозяйственных и других расходов.

Организации могут открывать специальные карточные счета в кредитных организациях, как в рублях, так и в иностранной валюте для оплаты своих расходов с помощью корпоративных банковских карт. Такие карты можно использовать для получения наличных денежных средств и осуществления безналичных операций на территории России и за рубежом. Держателями этих карт являются работники организации, уполномоченные организацией распоряжаться денежными средствами в пределах установленного лимита.

Корпоративные карточные счета относятся к специальным счетам в банках и учитываются на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет «Специальный карточный счет». Банковская карта может учитываться как денежный документ на счете 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы» и выдаваться работникам под отчет.

2.4.5 Учет переводов в пути

Переводы в пути — денежные средства, сданные в кассы кредитных организаций или почтовых отделений с целью их зачисления на расчетные счета организаций, но еще не поступившие по назначению. Основанием для отражения переводов в пути являются копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам банка, квитанции учреждений банка и почтовых отделений, выписки с расчетных и валютных счетов организации, квитанции банков о приеме наличных средств и др.

Переводы в пути учитываются на счете 57 «Переводы в пути», по дебету которого фиксируются суммы переводов денежных средств, не поступивших на расчетный и другие счета, по кредиту – списание сумм переводов денежных средств в связи с их зачислением на расчетные счета организации.

Счет 57 «Переводы в пути» используется в случаях инкассации выручки от продажи товаров, сдаваемой в последние дни месяца, зачисление которой, как правило, происходит в первые числа месяца, следующего за отчетным.

По мере получения выписки с расчетного счета банка, подтверждающей конкретную дату зачисления денежных средств на расчетный счет, организация имеет право зарегистрировать факт движения денежных средств.

Информация по данному счету обобщается в разрезе корреспондирующих счетов итогами по однородным операциям в ведомости движения переводов в пути. Движение денежных средств в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

Бухгалтерские записи по учету переводов в пути:

- суммы наличных денежных средств сданных кредитным организациям, сберегательным банкам или почтовым отделениям – Д 57 К 50;
- зачислены денежные средства – Д 51 и др. К 57.

Контрольные вопросы:

1. Какими нормативными документами регулируется учет денежных средств, выраженных в российской и иностранной валютах, на территории РФ?
2. Какие функции возлагаются на кассира?
3. Что такое лимит расчетов наличными деньгами и как он определяется?
4. Что означает сверхлимитная денежная наличность?
5. В каком размере налагается штраф при несоблюдении кассовой дисциплины руководителем организации?
6. Каким документом оформляется прием наличных денег в кассу?
7. Каким документом оформляется выдача наличных денег из кассы?
8. В каких случаях выписывается расходный кассовый ордер?
9. Каков порядок составления кассовой книги и ее назначение?
10. Какой счет предназначен для учета наличия и движения денежных средств в кассе?
11. В каком регистре обобщают данные по счету 50 «Касса»?
12. Чем отличаются безналичные расчеты от расчетов наличными денежными средствами?
13. Какие документы необходимы для открытия расчетного счета?
14. Какова очередность платежей с расчетных (текущих) счетов в соответствии со ст. 885 ГК РФ?
15. С помощью каких форм безналичных расчетов в соответствии со ст. 862 ГК РФ осуществляются товарные операции?
16. В каких случаях заполняется документ - объявление на взнос наличных денег?
17. Охарактеризуйте последовательность операций при осуществлении расчетов платежными поручениями.
18. Какова последовательность операций, если по условиям договора между поставщиком и покупателем производится предварительная оплата?
19. Что представляет собой документ - платежное поручение-требование и

охарактеризуйте последовательность операций при осуществлении расчетов платежными поручениями-требованиями?

20. В каких случаях применяются инкассовые поручения?

21. В каких случаях используется документ - денежный чек?

22. Что представляет собой аккредитивная форма расчетов?

23. Для чего предназначены выписки с расчетного счета из банка?

24. Какой счет предназначен для учета наличия и движения денежных средств на расчетных счетах в банке?

25. Каковы особенности учета операций по валютным счетам?

26. Какие документы необходимо предоставить для открытия валютного счета?

27. Понятие курсовой разницы и порядок ее Отражения в б/у.

28. Каков порядок совершения валютных операций и отражения на счетах б/у?

29. Каков порядок отражения в учете операций по транзитному валютному счету?

30. Каков порядок отражения в учете операций по текущему валютному счету?

31. Каков порядок отражения в учете операций по обязательной продаже валютной выручки?

32. Каков порядок отражения в учете операций по покупке иностранной валюты?

33. Что собой представляют специальные счета в банках и на каком счете их учитывают?

34. Что собой представляет аккредитив? Виды аккредитивов.

35. Что собой представляют чековые книжки? Виды чековых книжек.

36. В каких случаях используют депозитные счета?

37. На каком счете ведется учет переводов в пути?

38. Каков порядок проведения инвентаризации наличных денег в кассе и отражение ее результатов в учете?

39. Каков порядок проведения инвентаризации денежных средств, находящихся в банках.

ТЕМА 2.5 УЧЕТ ДЕБИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ

2.5.1 Учет расчетов с подотчетными лицами

2.5.2 Учет с покупателями и заказчиками

2.5.3 Учет с разными дебиторами

2.5.1 Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными лицами являются работники организации, получившие авансом наличные суммы денежных средств на предстоящие хозяйственно-операционные, представительские и командировочные расходы.

Список подотчетных лиц, регулярно получающих денежные средства под отчет на хозяйственно-операционные расходы, оформляется приказом по организации.

Под хозяйственно-операционными расходами понимаются расходы работников на покупку в установленных пределах товаров, включая ГСМ, на оплату работ и услуг. Размер выдачи наличных на хозяйственные нужды предусмотрен сметой предприятия. Хозяйственные расходы подтверждаются квитанциями почтовых отделений, счетами и чеками магазинов, оптовых и транспортных организаций и др.

Представительские расходы – затраты, связанные с проведением официального приема (завтрак, обед, ужин) представителей, их транспортное обслуживание, посещение культурно-зрелищных мероприятий, буфетным обслуживанием во время переговоров и мероприятий культурной программы, оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате организации.

Служебная командировка – это поездка работника по распоряжению руководителя организации для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

За время нахождения в командировке работнику сохраняется заработная плата по месту постоянной работы. Работника направляет в командировку

руководитель, что оформляется выдачей командировочного удостоверения. По усмотрению руководителя организации наряду с командировочным удостоверением может оформляться приказ. При направлении в командировку подотчетное лицо также получает служебное задание, форма которого утверждена Госкомстатом России.

Размер аванса, выдаваемого подотчетному лицу, определяется служебным заданием и условиями командировки (пункт назначения, виды транспорта, продолжительность командировки).

Выдача наличных денег под отчет оформляется расходным кассовым ордером после расчета бухгалтерией причитающихся сумм.

Подотчетное лицо обязано в трехдневный срок (после использования средств или возвращения из командировки) составить и сдать в бухгалтерию авансовый отчет. К авансовому отчету прилагаются оправдательные документы (квитанции, чеки, проездные билеты, счет и др.), командировочное удостоверение.

Целесообразность расходов подтверждает руководитель отдела, в котором работает сотрудник. Бухгалтерия проверяет расходы, представленные в авансовом отчете, а руководитель организации утверждает отчет. Затем авансовый отчет принимается к учету.

Командировочные расходы включаются в себестоимость продукции (работ, услуг).

Остаток неиспользованных сумм сдается подотчетным лицом в кассу по приходному кассовому ордеру, а перерасход выдается из кассы по расходному кассовому ордеру в день сдачи авансового отчета.

Денежные средства, полученные под отчет, расходуются строго по назначению. Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается. Наличные деньги выдаются под отчет при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

У лиц, не представивших отчеты и оправдательные документы о расходовании подотчетных сумм в установленные сроки или не возвративших в кассу организации остатки неиспользованных сумм авансов, бухгалтерия вправе удержать из начисленной заработной платы задолженность.

Учет расчетов с подотчетными лицами ведется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Синтетический и аналитический учет расчетов с подотчетными лицами ведется по каждой сумме, выданной под отчет. Синтетический учет ведется в журнале-ордере № 7.

Основанием для заполнения журнала-ордера № 7 являются расходные кассовые ордера – на суммы, выданные в подотчет и авансовые отчеты – на израсходованные суммы, новые приходные или расходные кассовые ордера.

Хозяйственные операции по учету расчетов с подотчетными лицами отражены в таблице 1.

Таблица 1

№ п/п	Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов	
		Д	К
1	Выданы наличные деньги под отчет из кассы, перерасход по авансовым отчетам	71	50
2	Перечислены авансы подотчетным лицам, находящимся в командировке	71	51
3	Получено от покупателей и заказчиков	71	62
4	Приобретены подотчетным лицом ТМЦ, оборудование, вложения во внеоборотные активы, включая расходы по их доставке НДС	10,08.07 19	71 71
5	Списаны по авансовым отчетам суммы использованные на хозяйственные, представительские, командировочные расходы	26	71
6	Удержаны из зарплаты работников суммы, своевременно не возвращенные	70	71
7	Установлена недостача подотчетных сумм	94	71

	Отражена стоимость работ и услуг сторонних организаций, оплаченных через подотчетное лицо	20,23,25,2 6,44	71
--	---	--------------------	----

2.5.2 Учет с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». На данном счете формируется информация о задолженности покупателей и заказчиков за проданную продукцию, выполненные работы, оказанные услуги, другие активы, право собственности на которые перешло к покупателям, заказчикам согласно договорам купли-продажи или договорам поставки. На этом счете отражаются также суммы полученных авансов и предварительной оплаты от контрагентов.

К счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» открываются субсчета:

- 62-1 «Расчеты в порядке инкассо» - расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам к оплате расчетным документам;
- 62-2 «Расчеты плановыми платежами» — расчеты с покупателями при наличии длительных хозяйственных связей, носящих постоянный характер и не заканчивающихся при поступлении оплаты по последнему расчетному документу;
- 62-3 «Расчеты с покупателями и заказчиками, обеспеченные полученными векселями».

По кредиту счет 62 корреспондирует:

- с дебетом счетов 50, 51, 52 – по получению денежных средств в оплату предъявленных покупателям и заказчикам счетов;
- с дебетом счета 62, субсчет «Авансы полученные» — по зачету авансов полученных;
- с дебетом счета 91 «Прочие доходы и расходы» — при списании убытков от дебиторской задолженности, и т.д.

По дебету счет 62 корреспондирует с кредитом счетов 90-1 «Выручка», 91-1 «Прочие доходы» — на сумму предъявленных покупателям и заказчикам расчетных документов.

Аналитический учет на счете 62 ведется по каждому покупателю или заказчику и по каждому расчетному документу.

На счете 62 обособленно учитываются авансы полученные, и соответственно данный счет может иметь как дебетовое, так и кредитовое сальдо.

Если организация использует авансовую форму расчетов, то в бухгалтерском учете организации, получившей аванс, оформляются записи:

При поступлении аванса на счета организации – Д 50, 51, 52 К 62, субсчет «Авансы полученные».

С суммы полученного денежного аванса организация должна исчислить НДС в бюджет. На сумму аванса заполняется счет-фактура, а в бухгалтерском учете делается запись – Д 62, субсчет «Авансы полученные», К 68 – на сумму исчисленного НДС.

При отгрузке продукции покупателю или сдаче заказчику выполненных работ полученная сумма аванса засчитывается в уменьшение задолженности перед покупателем (заказчиком), а в учете делаются записи:

- Д 62, субсчет «Авансы полученные» К 62 — на сумму отгруженной продукции, включая НДС;
- Д 68, субсчет «НДС» К 62, субсчет «Авансы полученные» — на сумму восстановленного НДС.

Аналитический учет ведется по каждому выданному и полученному авансу. Регистром бухгалтерского учета по счету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» служит ведомость, совмещающая синтетический и аналитический учет, в которой в разрезе корреспондирующих счетов в хронологической последовательности должна быть систематизирована и накоплена информация о хозяйственных операциях. Выходные данные ведомости об оборотах и остатках по счету 62 «Расчеты с

покупателями и заказчиками» используются для контроля за дебиторской задолженностью, расчетами по полученным авансам, для составления бухгалтерского баланса и других форм отчетности.

2.5.3 Учет с разными дебиторами

Под дебиторской задолженностью понимается задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации. Организации и лица, которые должны данной организации, называются *дебиторами*.

В бухгалтерском балансе дебиторская задолженность отражается по их видам.

Дебиторская задолженность отражается на счетах: 62 «Расчеты и 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», 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При ведении учета дебиторской особое внимание нужно обратить на сроки исковой давности. Общий срок исковой давности установлен равным три года. Дебиторская задолженность при истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов. Списание задолженности оформляется приказом руководителя. В бухгалтерском учете оформляются записи:

- Д 91 К 62, 76;
- Д 63 К 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность в целях контроля отражается на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» и учитывается там в течение пяти лет.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности отражается записью – Д 50, 51, 52 К 91. Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007. Суммы списанной

дебиторской задолженности включаются в состав внереализационных расходов, участвующих в формировании финансовых результатов, которые учитываются при налогообложении прибыли.

Контрольные вопросы:

1. Каков общий срок исковой давности?
2. На каком счете учитывают авансы, выданные поставщикам?
3. Каковы особенности учета расчетов с использованием векселей?
4. Каков порядок учета расчетов с учредителями и акционерами?
5. Какие субсчета открываются к счету 76?
6. На какой счет списываются невозвращенные суммы авансов?
7. Особенности учета операций по доверительному управлению имуществом.
8. Особенности учета расчетов за давальческое сырье.
9. Каков порядок образования и использования резервов по сомнительным долгам.
10. Особенности списания дебиторской задолженности.
11. Отражение результатов инвентаризации дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерском учете.
12. Особенности учета неисполненных обязательств.
13. Нормы возмещения расходов по командировочным.
14. Основные задачи учета расчетных операций.
15. Расчеты при продаже продукции по договору мены.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Гражданский кодекс РФ: текст с изм. и доп. на 01.08.2010 г. М.: Рид Групп, 2017.
2. Налоговый кодекс РФ (части первая и вторая): текст с изм. и доп. на 15.01.2011 г. Новосибирск: Сиб. Унив. изд-во, 2017.
3. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ от 06.12.2011 г. М.: ЭКСМО, 2017.
4. Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ. Приказ Минфина РФ от 29.07.1998 г. № 34н (ред. от 24.12.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2017.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 32н (ред. от 08.11.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2017.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Приказ Минфина РФ от 06.05.1999 г. № 33н (ред. от 30.03.2001 г. № 27н) (ред. от 08.11.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2017.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Приказ Минфина РФ от 09.06.2001 г. № 44н. (ред. от 25.10.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2017.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Приказ Минфина РФ от 30.03.2001 г. № 26н (ред. от 25.10.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2017.
9. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008). Приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н (ред. от 08.11.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2017.

10. Приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации». М.: ЭКСМО, 2017.
11. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Приказ Минфина от 31.11.2000 г. № 94н (ред. от 08.11.2010 г.). М.: ЭКСМО, 2017.
12. Бариленко В.И., Кузнецов С.И., Плотникова Л.К, Иванова О.В. Анализ финансовой отчетности: учеб. пособие / под общ. ред. проф. В.И. Бариленко. М.: КноРус, 2014.
13. Бердникова Т.Б. Анализ и диагностика финансово-хозяйственной деятельности предприятия: учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2009.
14. Бутенко И.В., Деминова С.В. Статистическая и бухгалтерская (финансовая) отчетность как инструмент анализа финансовых показателей деятельности организаций // Экономические и гуманитарные науки. 2017. № 1. С. 70 - 74.
15. Грачева М.Е. Учетная политика; анализ нормативных документов и перспективы их развития // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 14. С. 25-31.
16. Гуккаев В.Б. Учетная политика организации. М.: Бератор-Пресс, 2017.
17. Денисова М.О. Незавершенное производство и готовая продукция: оценка в учете и отчетности // Промышленность: бухгалтерский учет и налогообложение. 2015. № 7.
18. Дружиловская Т.Ю. Новые требования к составу бухгалтерской отчетности и составлению бухгалтерского баланса в российских стандартах бухгалтерского учета и в Международных стандартах финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 4. С. 15—19.
21. Дружиловская Э.С. Методика оценки запасов в бухгалтерском учете // Международный бухгалтерский учет. 2016. № 7.
22. Дьячкова О. Формы бухгалтерской отчетности: изменения актуальные и на перспективу // Практический бухгалтерский учет. Официальные материалы и комментарии. 2016. № 2.

23. Калина А.В. Современный экономический анализ и прогнозирование (микро- и макроуровни): учеб.-метод. пособие / А.В. Калина, М.И. Конева, В.А. Яценко. 3-е изд. Киев: МАУП, 2016.
24. Кварандзия А.А. Изменение учетной политики // Налогообложение, учет и отчетность в страховой компании. 2016. № 6.
25. Ковалев В.В., Ковалев В.В. Финансовая отчетность. Анализ финансовой отчетности (основы балансоведения): учеб. пособие. М.: ТК Велби; Проспект, 2016.
26. Косинская Л.А. Формирование учетной политики в условиях совершенствования нормативной базы бухгалтерского учета // Все для бухгалтера. 2016. № 5. С. 15-19.
27. Кучмий О. Последствия изменения учетной политики организаций с начала года // Финансовая газета. 2015. № 33.
28. Лытнева Н.А., Парушина Е.А., Кыштымова Е.А. Бухгалтерский учет и анализ: учеб. пособие. Ростов н/Д: Феникс, 2015.
29. Медведев М.Ю. Учетная политика - 2017. М.: Финансово-промышленный университет «Синергия», 2017.
30. Малиновская Н.В. Новые формы бухгалтерской отчетности и их роль в сближении с требованиями МСФО // Международный бухгалтерский учет. 2016. №3. С. 24-31.
31. Наговицына О.В. Учетная политика для целей бухгалтерского учета: понятийный аппарат // Международный бухгалтерский учет. 2016. №6.
32. Островский О.М. Проблемы регулирования бухгалтерского учета в России в условиях его реформирования и перехода на МСФО // Бухгалтерский учет. 2014. № 14. С. 3-10.
33. Парушина Н.В. Основные направления анализа и прогнозирования финансового состояния по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций // Международный бухгалтерский учет. 2015. № 2. С. 25—33.

34. Парушина Н.В., Сучкова Н. Финансовое состояние организаций малого и среднего бизнеса. Системный подход к анализу и управлению. Теория, методика и практика: монография // LAP LAMBERT Academic Publishing, Германия, 2014.
35. Полякова М.С. Годовая отчетность за 2017 год: формирование бухгалтерского баланса и пояснений // Российский налоговый курьер. 2017. №1.
36. Селезнева Н.Н., Ионова А.Ф. Финансовый анализ. Управление финансами: учеб. пособие для вузов. 2-е изд. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014.
37. Слобцова О. 11 причин изменения учетной политики // Практическая бухгалтерия. 2017. № 2.
38. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: учебник для вузов. 5-е изд. М.: ТК Велби; Проспект, 2017.
39. Чая В. Т., Латыпова О.В. Бухгалтерский учет: учеб. пособие для вузов. М.: КноРус, 2017.
40. Шеремет А. Д., Негашев Е.В. Методика финансового анализа деятельности коммерческих организаций. 4-е изд. М.: ИНФРА-М, 2015.
41. Шишкоедова Н.Н. Общие требования к формированию учетной политики // Советник бухгалтера. 2014. № 1.