

Академия туризма и международных отношений

# **ЭКОНОМИКА**

**Учебно-методическое пособие**

**Часть I**

# Академия туризма и международных отношений

УТВЕРЖДЕНО:  
решением Ученого совета АТиМО

---

Ученый секретарь

---

дата

ОДОБРЕНО и РЕКОМЕНДОВАНО:

Ректор АТиМО \_\_\_\_\_

(проф. ЮВ.Сорокин)

# ЭКОНОМИКА

Учебно-методическое пособие

Часть I

Екатеринбург 2016

**УДК 001.89**  
**ББК 65.497**  
**Э 40**

**Экономика:** Учебно-методическое пособие: В 3 ч. Часть 1/Автор-составитель Килимник Е.В. - Екатеринбург: ЧОУ ВО «Академия туризма и международных отношений», 2016. - 102 с.

Предложенное пособие содержит учебно-методические материалы для самостоятельной подготовки студентов по курсу «Бухгалтерский учет, анализ и аудит».

Пособие адресовано студентам выпускных курсов, обучающихся по специальностям Экономика, Бухгалтерский учет, анализ и аудит.

**Учебно-методическое пособие «Экономика»** В 3 ч. обсуждена на заседании Ученого совета Академии (протокол № 3 от «31» октября 2016 г.) и утверждена на заседании Ученого совета ЧОУ ВО «Академия туризма и международных отношений» (протокол № 3 от «31» октября 2016 г.).

Декан факультета

А.Ю. Воробьева

Первый проректор

О.В. Пирогова

© ЧОУ ВО «Академия туризма  
и международных отношений», 2016  
© Килимник Е.В. Академия туризма и  
международных отношений, 2016

## ВВЕДЕНИЕ

Учебно-методическое пособие посвящено особенностям подготовки специалистов экономического профиля вузов; является пособием для сдачи государственного экзамена по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту, как важнейшей части итоговой аттестации студентов. Оно подготовлено с учетом положений Государственных образовательных стандартов и других нормативных документов Министерства образования и науки Российской Федерации и ставит своей целью помочь студентам выпускных курсов правильно организовать самостоятельную работу.

Первая часть учебно-методического пособия предназначено, прежде всего, для студентов-выпускников Академии туризма и международных отношений, которые обучаются по специальности 080109.65 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», а также для профессорско-преподавательского состава кафедры экономика.

При знакомстве с публикуемыми материалами необходимо обращать внимание на положения относительно организационной стороны, содержания и подготовке к итоговой государственной аттестации.

# БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЁТ

## 1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России и международной практике

В соответствии со ст. 71 Конституции РФ бухгалтерский учёт (БУ) находится в ведении Российской Федерации, т.е. государства. Государство в лице Правительства РФ осуществляет общее методологическое руководство БУ в целях его упорядоченности, обеспечения единообразия и сопоставимости. Всю систему нормативного регулирования подразделяют на **четыре уровня документов**:

1) законы и иные акты законодательства РФ; основным законодательным актом, регулирующим БУ, является принятый 21 ноября 1996 г. Федеральный закон «О бухгалтерском учете»;

2) Положения по БУ (ПБУ), которые разрабатывает Министерство финансов РФ по поручению Правительства РФ;

3) методические указания, рекомендации, инструкции, письма и другие нормативные документы, разъясняющие применение отдельных положений по БУ; разрабатываются и утверждаются в федеральных и отраслевых органах управления (важнейшие - План счетов БУ и Инструкция по его применению);

4) рабочие документы организации, формирующие её систему БУ (приказ об учётной политике организации, рабочий план счетов БУ, положение об оплате труда и его стимулировании и т.д.).

При разрешении различных хозяйственных споров приоритет отдается документам более высокого уровня.

**Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)** — это нормативные документы, определяющие требования к содержанию и методологии формирования бухгалтерской информации на основе увязки разных национальных систем учета стран с развитой рыночной экономикой. МСФО разрабатываются и пересматриваются Советом по международным стандартам финансовой отчетности (СМСФО) (ранее — Комитет по МСФО), профессиональной общественной организацией, деятельность которой направлена на достижение унификации принципов бухгалтерского учета, используемых организациями всего мира при составлении финансовой отчетности, т.е. разработка и публикация, пропаганда и внедрение МСФО. Использование МСФО необходимо потому, что российские компании, холдинги и крупные фирмы выходят на международные рынки и их финансовая отчетность должна быть понятна зарубежным пользователям.

## **2. Необходимость и цели реформирования бухгалтерского учета в России**

Изменение системы общественных отношений, пользователей информации, гражданско-правовой среды, а также потребность в приведении отечественной системы бухгалтерского учета (БУ) в соответствие с МСФО обусловили необходимость соответствующей трансформации системы БУ в России.

Реформирование БУ в России осуществляется на основе Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, утвержденной постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. №283.

Главная цель реформирования БУ – приведение национальной системы БУ в соответствие с МСФО и требованиями рыночной экономики. В соответствии с этим задачи реформирования БУ в России определены следующим образом:

1) формирование системы национальных стандартов учета и отчетности, обеспечивающих полезность информации для внешних пользователей;

2) обеспечение увязки реформы БУ в России с основными тенденциями гармонизации стандартов на международном уровне;

3) оказание методической помощи организациям в понимании и внедрении управленческого учета.

Основные направления реформирования бухгалтерского учета и меры по выполнению задач по каждому направлению определены вышеуказанной Программой реформирования бухгалтерского учета, а также Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (2004 - 2010г.).

**План дальнейшего развития БУ в России на период 2012-2015 гг.** утверждён Приказом Минфина РФ от 30.11.2011 г. № 440 (далее – План). Планом предусмотрено в 2012 году определение перечня МСФО, непосредственно применяемых для составления индивидуальной (separate – отдельной в соответствии с IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность») финансовой отчетности. А новый Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте» вступит в силу с 01.01.2013 г.

Официальное признание МСФО в России в самом конце 2011 года обусловило вступление в силу закона о консолидированной отчетности с 2012 года (Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»).

Таким образом, с 2012 года применение МСФО в России установлено федеральным законом, а порядок применения установлен нормативными документами Минфина РФ.

### 3. История становления бухгалтерского учета в России и перспективы его развития

#### Дореволюционная Россия.

Один из первых теоретиков промышленного учета Ф. В. Кронхейльм (1818) разделил учет на две части: производственный и бухгалтерский. Первый предусматривал три счета, которые велись только в натуральном измерении, второй – традиционную бухгалтерскую систему счетов. После отмены крепостного права в развитии БУ прошло несколько этапов. Они начинаются с трудов двух крупных ученых второй половины XIX в. П.И. Рейнбота и А.В. Прокофьева. Подлинным вкладом в развитие учета этого времени было распространение синхронистической записи, карточек и счетных машин, а главное – формирование научных основ двойного учета.

В послереволюционной России эволюция бухгалтерского учёта (БУ) прошла несколько этапов:

1) 1917–1918 – попытки стабилизации хозяйства, пути адаптации традиционных методов учета в новой системе хозяйствования;

2) 1918–1921 – подходы к формированию коммунистического строя, развал старых систем и форм бухгалтерского учета, создание принципиально новых учетных измерителей;

3) 1921–1929 – НЭП, реставрация традиционной системы бухгалтерского учета;

4) 1929–1953 – построение социализма, деформация принципов бухгалтерского учета;

5) 1953–1984 – совершенствование производственного учета, анализ его организационных структур и распространение механизированной обработки экономической информации;

б) 1984–1992 – перестройка всех социально-экономических отношений в стране, попытка возрождения классических принципов бухгалтерского учета.

**В современной России** функцией бухгалтерского учёта (наряду с финансовым учётом) является также и обеспечение руководства организации данными для принятия текущих управленческих решений, формирования информации для нужд финансовой статистики, анализа финансово-хозяйственной деятельности, исчисления налогооблагаемой базы при расчете большинства налогов и т. д. Для решения как традиционных, так и относительно новых задач БУ — участие в борьбе с коррупцией, противодействие необоснованному повышению цен, картельным сговорам, уклонению от уплаты налогов и т. д., недостаточно только следовать в фарватере МСФО. Вносимые изменения не должны нарушать стабильности системы БУ, для чего их введение должно носить органический и эволюционный характер. Дальнейшее развитие БУ в России может, по мнению ряда учёных, идти по следующим направлениям:

1. Идентификация бухгалтерского учёта, предполагающая правовое закрепление единства методологических основ бухгалтерского учёта, как «финансового», так и «производственного» учёта,

2. Оптимизация взаимосвязи государства и общественности в регулировании бухгалтерского учёта.

3. Частичная централизация функций методологического регулирования бухгалтерского учёта и его возможная унификация.

4. Оптимизация характера использования данных бухгалтерского учёта для целей осуществления налоговых расчетов и статистики.

5. Актуализация системы обучения бухгалтерских кадров и аудиторов.

#### **4. Возникновение финансового учета, область применения, глобализация финансового учета в современных условиях на основе МФСО**

Причиной появления учетных записей, очевидно, следует полагать необходимость совершать некоторые хозяйственные операции с имуществом - измерение, регистрацию, подсчет, размен и обмен и пр. В учебной литературе принято считать, что бухгалтерский учет (БУ) появился примерно в то же самое время, что и письменность - около 4 000 лет назад.

Наиболее развитые системы учета были построены в Египте, Греции и Риме, где с его помощью фиксировались факты финансово-хозяйственной деятельности (ФХД) на отдельных территориях или в учреждениях. Однако систематизированное регулирование ФХД при помощи БУ начинается в средневековый период. Одно из самых ранних применений системы двойной записи датировано 1340 годом и может быть прослежено в муниципальных записях крупнейшего торгового центра того времени - города Генуя (Италия). Несколько позже - в конце XV века выходит трактат известного математика и францисканского монаха Луки Пачоли, один из разделов которого называется "Трактат о счетах и записях". Именно этот научный труд полагают основополагающим началом современного как БУ в целом, так и финансового учёта (ФУ) в частности.

В современных условиях основной целью ФУ является обеспечение как внутренних, так и внешних пользователей учетной информацией, характеризующей финансовое положение и хозяйственную деятельность организации. Объектами ФУ являются имущество организации, источники формирования имущества и происходящие хозяйственные операции. Глобализационные процессы последних полутора десятилетий оказали сильное воздействие на экономику ряда стран, в том числе и России, где активно развиваются транснациональные компании, а рос

сийские компании выходят на мировые рынки. В связи с этим одними из главных задач являются гармонизация и конвергенция финансовых учета и отчетности на основе международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), позволяющих обеспечить прозрачность и достоверность финансовой информации.

## **5. Реформирование бухгалтерского учета в России в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности**

Реформирование бухгалтерского учёта (БУ) в России началось на основе Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО), утв. постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. №283. Основные направления реформирования БУ и меры по выполнению задач по каждому направлению определены указанной Программой реформирования БУ, а также Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (2004 - 2010г.г.). 16 декабря 2011 года РФ была принята во Всемирную торговую организацию (ВТО). Для окончательного вступления в ВТО необходима ратификация договора российским парламентом, которая ожидается к завершению 3 июля 2012 года, что позволит в августе 2012 года РФ стать полноправным членом ВТО. По мнению ряда экспертов, вступление в ВТО приведет к тому, что Россия должна будет привести свои экономические и торговые законы в соответствие с МСФО и улучшить инвестиционный климат для иностранных предприятий. Это означает максимально быстрое приведение к МСФО системы национальных стандартов БУ (Российской системы БУ – РСБУ). Однако на настоящий момент в РФ применяются одновременно 2 системы учета, не заменяя друг друга, и полный переход на МСФО с РСБУ пока не планируется. План дальнейшего развития БУ в России на период 2012-2015 г.г., утверждённый Приказом Минфина РФ от 30.11.2011 г. № 440, предусматривает в 2012 году определение перечня МСФО, непосредственно применяемых для составления индиви

дуальной (separate – отдельной в соответствии с IAS 27 «Консолидированная и отдельная финансовая отчетность») финансовой отчетности. При этом с 01.01.2013 г. вступает в силу новый Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Официальное признание МСФО в России в самом конце 2011 года обусловило вступление в силу закона о консолидированной отчетности с 2012 года (Федеральный закон от 27.07.2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности»). Таким образом, с 2012 года применение МСФО в России регулируется данным федеральным законом, а порядок применения установлен нормативными документами Минфина РФ.

#### **6. Учетная политика организации, ее содержание, порядок разработки и утверждения**

Учетная политика организации — это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (БУ) – первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности. К способам ведения БУ относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов БУ, системы регистров БУ, обработки информации и иные способы, системы и приемы. Учетная политика формируется исходя из допущений и требований, установленных Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организаций» ПБУ 1/2008, утвержденным приказом Минфина России от 06.10.2008 № 106 н (далее – ПБУ 1/2008).

ПБУ 1/2008 установлены следующие допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Нормы ПБУ 1/2008 распространяются:

- 1) в части формирования учетной политики – на все организации;
- 2) в части раскрытия учетной политики – на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение БУ в организации, и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

- 1) выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- 2) рабочий план счетов БУ, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения БУ в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- 3) формы первичных учетных документов, регистров БУ, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- 4) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- 5) правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- 6) порядок контроля за хозяйственными операциями;
- 7) другие решения, необходимые для организации БУ.

Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организация разрабатывает соответствующий способ исходя из настоящих и иных положений по БУ, а также международных стандартов финансовой отчетности. При этом иные положения по БУ применяются для разработки соответствующего способа учета анало

гичных или связанных фактов хозяйственной деятельности, определений, условий признания и порядка оценки активов, обязательств, доходов и расходов. Принятую организацией учетную политику необходимо оформить соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

## **7. Учет импортных операций**

Порядок учета импортных операций зависит от выбранной формы расчетов с иностранными поставщиками (инкассо, аккредитив, открытый счет и др.), условий поставки, содержания учетных партий. Содержание учетных партий определяется видом товара и способом доставки.

При импорте сырья продовольствия и других товаров массового производства морским путем за учетную единицу принимают судно, товар, коносамент, а при доставке железнодорожным транспортом — вагон, эшелон.

При импорте машин и оборудования, доставляемых морским путем, учетной единицей являются судно, заказ, транс, коносамент, а перевозимых железнодорожным транспортом — вагон, заказ, транс, международная железнодорожная накладная.

Если по условиям контракта поставщик выписывает счет покупателю на каждую транспортную партию, то учетной единицей считается партия, оформленная одним счетом. Поступающие импортные товары принимают на учет по полной импортной стоимости. Она включает в себя контрактную цену товара и накладные расходы, оплаченные в иностранной валюте (обычно за границей) и в рублях.

Синтетический учет расчетов с поставщиками по оплате импортных товаров осуществляется на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Аналитический учет этих расчетов ведется отдельно по каждой поставке и каждому выданному авансу.

Для формирования информации о покупной стоимости импортных товаров целесообразно использовать синтетический счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», открыв к нему субсчет 2 «Приобретение импортных товаров». Аналитический учет по этому субсчету ведут по партиям и видам товаров.

Учет расчетов за услуги по доставке товаров следует осуществлять на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», открыв к нему субсчета: 1 «Расчеты в рублях» и 2 «Расчеты в иностранной валюте».

Учет расчетов с бюджетом по таможенной пошлине, акцизам и НДС осуществляют на субсчетах «Расчеты по импортной таможенной пошлине», «Расчеты по акцизам» и «Расчеты по НДС» счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

## **8. Учет собственного капитала организации**

Собственный капитал (СК) состоит из: уставного капитала (УК) – сч.80; добавочного капитала (ДК) – сч.83; резервного капитала (РК) – сч.82; нераспр. прибыли – сч.84; целевого финансирования – сч. 86. Сальдо по сч. 80 должно соответствовать размеру УК, зафиксированному в учредительных документах. Записи по сч.80 производятся при формировании сч.80, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала лишь после внесения соответствующих изменений в учредит документах.

**1.Учет уставного капитала.** УК — это имущество, которое инвестировано собственниками для обеспечения уставной деятельности на этапе создания организации.

Учет уставного капитала осуществляется по счету 80 «Уставный капитал». Счет 80- пассивный; сальдо только кредитовое, показывает величину УК. Обороты по кредиту показывают увеличение, обороты по

дебету — уменьшение УК. Наиболее часто применяется бухгалтерская проводка:

Д 75 К 80 — отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

**2. Учет добавочного капитала.** ДК включает: а) суммы, которые образуются в результате изменения стоимости имущества при его переоценке; б) эмиссионный доход, возникающий при реализации акций по цене, превышающей их номинальную стоимость. В отличие от уставного ДК отражает общую собственность всех собственников (акционеров) и не подлежит делению между ними до момента ликвидации или реорганизации организации.

ДК учитывается по счету 83 «Добавочный капитал». Счет 83 - пассивный; сальдо только кредитовое (или нулевое), отражает величину сформированного добавочного капитала. Обороты по кредиту показывают увеличение, обороты по дебету — уменьшение добавочного капитала.

**3. Учет резервного капитала.** РК — это часть собственного капитала, выделяемая из прибыли и предназначенная обеспечивать покрытие возможных убытков и потерь будущих периодов. Величина РК для ОАО определяется законодательством РФ; для организаций иных организационно-правовых форм вопрос о создании и порядке формирования резервного капитала регулируется решениями собраний учредителей.

Учет РК осуществляется по одноименному счету 82. Счет 82 - пассивный; сальдо только кредитовое (или нулевое), показывает величину созданного резервного капитала. Обороты по кредиту показывают отчисления в резервный капитал из прибыли, обороты по дебету — использование резервного капитала. При отражении операций, связанных с изменением резервного капитала, применяются проводки:

Д84 К 82— отражены отчисления из прибыли, направленные на формирование РК ;

Д 82 К 84 — резервный капитал направлен на покрытие убытков отчетного года.

**4. Учет нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)** ведется на пассивном счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Счет 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" предназначен для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации. Сумма чистой прибыли отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки". Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" в корреспонденции со счетом 99 "Прибыли и убытки".

**5. Учёт целевого финансирования.** Для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, которые учитываются у некоммерческих организаций, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и прочего предназначен счет 86 «Целевое финансирование». При этом по кредиту счета 86 «Целевое финансирование» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» отражаются средства целевого назначения, полученные в качестве источников финансирования тех или иных мероприятий. Использование средств целевого финансирования на содержание некоммерческой организации отражается по дебету счета 86 «Целевое финансирование» в корреспонденции со счетами 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы».

## **9. Учет расчетов с покупателями и заказчиками**

В бухгалтерском учете (БУ) расчет с покупателями и заказчиками осуществляется на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчи

ками". Аналитический учет ведется по каждому счету, предъявленному покупателю (заказчику), а если расчеты ведутся плановыми платежами, то по каждому покупателю и заказчику. Задолженность покупателя (заказчика) необходимо отражать независимо от того, получены ли от него деньги за проданные товары, оказанные услуги, выполненные работы.

Основные финансово-хозяйственные операции в БУ отражаются следующим образом.

1) отражается задолженность покупателя за отгруженные товары:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кредит 90 "Продажи" субсчет "Выручка";

2) отражается задолженность заказчика за выполненные работы (оказанные услуги):

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками"

Кредит 90 "Продажи" субсчет "Выручка";

3) отражается поступление средств от покупателей (заказчиков) в оплату продажи продукции (выполнения работ, оказания услуг):

Дебет 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета"

Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Задолженность покупателям и заказчикам, которая отражается по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", является дебиторской задолженностью организации. Списанная задолженность покупателям (заказчикам) в связи с истечением срока исковой давности отражается проводкой:

Дебет 91 "Прочие доходы и расходы" субсчет "Прочие расходы"

Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Списанная задолженность должна учитываться на забалансовом счете 007 "Списанная в убыток задолженность не платежеспособных дебиторов" в течение пяти лет. При списании задолженности за счет резервов сомнительных долгов делается запись:

Дебет 63 "Расчеты по претензиям"

Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

При получении от покупателей (заказчиков) аванса в счет предстоящей поставки товаров, оказания услуг, выполнения работ делается запись:

Дебет 50 "Касса", 51 "Расчетные счета", 52 "Валютные счета"

Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным".

Если аванс получен в счет предстоящей поставки товаров (работ, услуг), облагаемых налогом на добавленную стоимость (НДС), то сумма аванса также облагается НДС. В БУ при начислении НДС с полученного аванса делается следующая запись:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Кредит 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

При восстановлении суммы НДС ранее начисленного с полученного аванса делается запись:

Дебет 68 "Расчеты по налогам и сборам" субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость"

Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным".

Зачет аванса, полученного от покупателей, оформляется следующей бухгалтерской проводкой:

Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" субсчет "Расчеты по авансам полученным"

Кредит 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

## **10. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками**

Для учета расчетов организации с поставщиками и подрядчиками за приобретенное сырье, материалы и другие товарно-материальные ценности, а также за потребленные услуги (электроэнергию, воду, газ и пр.) и работы (текущий и капитальный ремонт, строительство и пр.) в системе счетов бухгалтерского учета используют самостоятельный синтетический счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Аналитический учет ведут в хронологическом порядке по каждому поставщику или подрядчику. Причем, он должен быть организован так, чтобы сведения можно было получать сгруппированными по срокам оплаты (долгосрочная или краткосрочная задолженность); расчетным документам, срок оплаты которых еще не наступил; не оплаченным в срок расчетным документам; выданным неоплаченным и просроченным векселям; неотфактурованным поставкам и т.д.

На суммы предъявленных на оплату счетов поставщиков за поставленные ценности, оказанные услуги (работы) или фактически поступившие товары и материалы, потребленные услуги и работы составляется бухгалтерская запись:

Д-т 10 «Материалы», 41 «Товары», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумма налога на добавленную стоимость (НДС) включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя записью:

Д-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По действующему законодательству НДС по приобретенным товарно-материальным ценностям или услугам, стоимость которых списывается на затраты организации (или издержки обращения), после погашения обязательств перед поставщиками предъявляется бюджету, т.е. на сумму налога, уплаченного поставщикам, уменьшаются обязательства организации перед бюджетом по уплате НДС. Это отражается записью:

Д-т 68 «Расчеты с бюджетом».

К-т 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным по материально-производственным запасам».

Если счет поставщика был акцептован и оплачен до поступления товарно-материальных ценностей, а при приемке их на склад обнаружилась недостача, или при последующей проверке счета было обнаружено несоответствие цен условиям договора или арифметические ошибки, до выяснения их причин делают следующие бухгалтерские записи:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Суммы штрафов, пеней и неустоек, предъявленные другим организациям за несоблюдение договорных условий, отражаются:

Д-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет

2 «Расчеты по претензиям»

К-т 91 «Прочие доходы и расходы».

При получении штрафов:

Д-т 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета».

К-т 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»

Оплата счетов поставщиков, т.е. погашение задолженности перед ними, отражается на счетах следующей записью:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками »

К-т 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Схемы бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками и подрядчиками зависят от применяемых форм расчетов.

Если задолженность погашается кредитами банка, то делается запись:

Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

## **11. Учет доходов и расходов будущих периодов**

Если полученные (начисленные) в отчетном периоде доходы и произведенные расходы относятся к следующим отчетным периодам, они не включаются в текущие доходы и расходы, а подлежат учету в составе доходов и расходов будущих периодов.

Для бухгалтерского учета (БУ) доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, а также предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы, и доходы, возникающие вследствие превышения стоимости взыскиваемых с виновников недостающих и испорченных ценностей над их балансовой стоимостью. По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета доходов отчетного периода (90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы»).

К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты следующие субсчета:

98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;

98-2 «Безвозмездные поступления»;

98-3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы»;

98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитываются доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам: арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражаются по кредиту субсчета в корреспонденции с дебетом счетов учета денежных средств и расчетов. При наступлении отчетного периода, к которому эти доходы относятся, производится их списание на доходы наступившего отчетного периода по дебету субсчета 98-1 и кредиту счетов учета соответст

вующих текущих доходов. Аналитический учет по субсчету 98-1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» ведется по каждому виду доходов.

Принципы учета доходов будущих периодов распространяются и на бухгалтерский учет расходов будущих периодов. Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в данном отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. К расходам будущих периодов относятся расходы: по горно-подготовительным работам; по подготовительным работам в связи с их сезонным характером; по освоению новых производств, установок и агрегатов; по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий; по неравномерно производимым в течение года ремонтам основных средств (если организация не создает соответствующий резерв); по сертификации продукции; на рекламу; подготовку кадров; по приобретению лицензий и др.

Расходы, относящиеся к будущим периодам, по мере их возникновения отражаются по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом разных счетов в зависимости от вида произведенных расходов (10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.). По кредиту счета отражается списание расходов на счета учета затрат (расходов на продажу):

Дебет 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы будущих периодов в зависимости от их вида могут списываться равномерно, пропорционально объему продукции и др. Порядок включения расходов будущих периодов в текущие расходы устанавливается организацией в учетной политике

## 12. Учет финансовых вложений

Финансовые вложения (ФВ) могут быть осуществлены организацией в виде:

а) вложений в ценные бумаги (акции, государственные облигации, корпоративные облигации, депозиты, финансовые и товарные векселя, чеки и другие производные ценные бумаги);

б) вкладов в уставные (складочные) капиталы;

в) предоставления займов (долгосрочного и краткосрочного характера).

ФВ второй и третьей групп могут быть осуществлены в денежной и вещественных формах. ФВ являются высоколиквидным активом организации. ФВ принимаются к учету при единовременном выполнении следующих условий:

1) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих право собственности организации;

2) переход к организации финансовых рисков (риск неплатежеспособности, риск изменения цены и т.д.);

3) способность приносить организации экономические выгоды.

К ФВ не относятся:

1) собственные акции, выкупленные у акционеров для последующей продажи или аннулирования;

2) векселя, выданные организацией-векселедателем организации-продавцу при расчетах за проданные товары, продукцию, выполненные работы, оказанные услуги;

3) вложения в движимое и недвижимое имущество, имеющее материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование;

4) драгоценные металлы, ювелирные изделия, произведения искусства и иные аналогичные ценности, приобретенные не для осуществления обычных видов деятельности.

Бухгалтерский учет ФВ должен обеспечить выполнение следующих задач:

1) правильное оформление документов и своевременное отражение в учете операций по приобретению финансовых вложений и их выбытию;

2) своевременное проведение переоценки финансовых вложений;

3) правильное отражение формирования первоначальной стоимости финансовых вложений при их приобретении и выбытии;

4) контроль сохранности финансовых вложений, принятых к бухгалтерскому учету;

5) правильность начисления доходов по операциям с финансовыми вложениями;

6) контроль за созданием и использованием резервов под обесценение финансовых вложений;

7) правильное исчисление налогов, связанных с проведением операций с финансовыми вложениями;

8) проведение инвентаризации финансовых вложений с целью выявления излишков и недостач;

9) формирование полной и достоверной информации в бухгалтерской отчетности по наличию и движению финансовых вложений.

Учет ФВ осуществляется на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

-58-1 «Паи и акции»;

-58-2 «Долговые ценные бумаги»;

-58-3 «Предоставленные займы»;

-58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

### **13. Учет финансовых результатов и их использования**

Финансовый результат (ФР) представляет собой прибыль или убыток. Согласно п. 79 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный ФР, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета (БУ) всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по действующим в соответствии с нормативными документами правилам. ФР в бухгалтерском учете выявляется и отражается ежемесячно. Конечный ФР — это чистая прибыль (чистый убыток), которая определяется как разница между суммой прибыли (убытка) текущего отчетного периода и суммой налога на прибыль, а также суммой причитающихся налоговых санкций. Сумма прибыли (убытка) текущего отчетного периода складывается из ФР от обычных видов деятельности и ФР от прочих доходов и расходов. Для обобщения информации о формировании конечного ФР деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету — расходы и убытки. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов определяется конечный ФР за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер чистой прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым запи

сывается как сальдо по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер чистого убытка организации. Конечный ФР деятельности организации за отчетный период (чистую прибыль или чистый убыток) формируют следующие показатели:

- 1) ФР от обычных видов деятельности;
- 2) прочие доходы и расходы;
- 3) начисленные платежи налога на прибыль и причитающихся налоговых санкций.

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (ФР от обычных видов деятельности). Прибыль (убыток) от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи продукции, товаров (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на производство и продажу продукции и товаров, выполнение работ, оказание услуг. ФР от продажи продукции (работ, услуг) формируется на счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения ФР по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- 1) готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- 2) работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- 3) покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- 4) строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно исследовательским и т.п. работам;
- 5) услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров;

б) транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;

7) предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

По кредиту счета 90 «Продажи» отражаются суммы выручки (доходов от продажи), а по дебету — суммы расходов, связанных с продажей. Сопоставлением сумм дебетового и кредитового оборотов счета определяется величина ФР— прибыли или убытка от продаж.

Для детализации доходов и расходов, связанных с продажей, к счету 90 «Продажи» открываются следующие субсчета:

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

## **14. Налоговый учет расходов организаций**

Отдельные виды расходов организации для целей бухгалтерского учета принимаются по факту, а для целей налогообложения – нормируются. Ошибки бухгалтера в определении величины расходов, относимых на затраты для целей налогообложения, приводят к серьезным налоговым последствиям и дорого обходятся организации.

В налоговом учете расходы делятся на расходы, связанные с производством и реализацией и внереализационные расходы.

Расходы, связанные с производством и реализацией, включают в себя (ст. 253 НК РФ):

1) расходы, связанные с изготовлением (производством), хранением и доставкой товаров, выполнением работ, оказанием услуг, приобретением и (или) реализацией товаров (работ, услуг, имущественных прав);

2) расходы на содержание и эксплуатацию, ремонт и техническое обслуживание основных средств и иного имущества, а также на поддержание их в исправном (актуальном) состоянии;

3) расходы на освоение природных ресурсов;

4) расходы на научные исследования и опытно-конструкторские разработки;

5) расходы на обязательное и добровольное страхование;

6) прочие расходы, связанные с производством и (или) реализацией.

Внереализационные расходы определены законодателем через критерий отсутствия непосредственной связи с производством и реализацией и через конкретный перечень статей, которые могут быть учтены в составе внереализационных расходов. Перечень расходов является не закрытым. Поэтому любые обоснованные расходы, иные, чем прямо перечисленные, которые не связаны непосредственно с производством и реализацией, могут быть учтены в составе внереализационных расходов.

В гл. 25 НК РФ отражены принципы регулирования состава расходов – в ст. 252, 253 НК РФ приведен перечень расходов, признаваемых в целях налогообложения и в ст. 270 НК РФ приведен перечень расходов, не признаваемых в целях налогообложения. Каждый расход должен рассматриваться организацией с точки зрения экономического смысла в це

лях формирования показателей финансовой отчетности и с точки зрения налогового смысла в целях налогообложения.

Налоговый кодекс РФ содержит широкий перечень затрат, которые могут уменьшать налогооблагаемую базу по налогу на прибыль организаций. Однако заранее предусмотреть все расходы, связанные с производством и реализацией, просто невозможно. Ведь в каждой отрасли производства имеются свои специфические затраты, подробное перечисление которых в самом налоговом законе нецелесообразно с точки зрения законодательной техники. В Налоговом кодексе Российской Федерации содержится норма (подп. 49 п. 1 ст. 264), позволяющая относить к расходам затраты, прямо не предусмотренные в самом Кодексе. ФНС России считает, что в настоящее время налогоплательщики вправе учитывать при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль практически все понесенные расходы, а критерии признания затрат в составе расходов установлены ст. 252 НК РФ (письмо от 20 июля 2007 г. N СК-9-02/110).

## **15. Организация управленческого учета и взаимосвязь с финансовым и налоговым учетом**

В системе управления предприятием существуют самостоятельные подсистемы бухгалтерского учета: ФУ, управленческий учет (УУ) и НУ. Если ФУ и НУ - это необходимость, то ведение УУ на практике до недавнего времени определялось лишь инициативой самого хозяйствующего субъекта. В целом, можно выделить три основных уровня потребителей управленческой информации: корпоративный (акционеры, инвесторы), топ-менеджмент (генеральный директор, его заместители, финансовый директор) и руководители среднего звена (функциональных подразделений, служб, отделов). УУ может быть организован по-разному:

а) без специального отражения операций управленческого учета на счетах бухгалтерского учета с применением двойной записи (т.е. синте

тический учет не затрагивается);

б) с отдельным отражением операций управленческого учета на счетах синтетического бухгалтерского учета (в том числе с применением разных вариантов корреспонденции счетов).

Возможности ведения УУ закреплены в Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО) (Постановление Правительства РФ от 06.03.1998 № 283).

Согласно Федеральному закону от 06.08.2001 N 110-ФЗ (25 глава НК) законодательно закреплено ведение НУ, который может использовать данные ФУ и (или) дополнять их данными, содержащимися в налоговых регистрах, ведение которых необязательно в соответствии со ст.313 НК РФ (утверждена Федеральным законом от 29.05.2002 N 57-ФЗ). Таким образом, УУ, ФУ и НУ являются взаимосвязанными подсистемами единого бухгалтерского учета.

Общей информационной базой для составления регистров как ФУ и УУ, так и НУ, является первичный учетный документ бухгалтерского учета. В различных видах финансовых, управленческих и налоговых регистров данная информация лишь группируется по различным основаниям в соответствии с задачами каждого вида учета. Областью пересечения ФУ, УУ и НУ является определение и распределение расходов, исчисление себестоимости готовой продукции, стоимости остатков незавершенного производства и др.

## **16. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам**

### ***Основные нормативные документы по учету расчетов с бюджетом***

1. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая от 31.07.1998 В 146-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений),

2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (с учетом последующих изменений и дополнений).

3. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль организаций» ПБУ 18/02: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 19.11.2002 № 114н (с учетом последующих изменений и дополнений).

4. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 30.03.2001 № 26н (с учетом последующих изменений и дополнений).

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 № 94н (с учетом последующих изменений и дополнений).

**Организации рассчитываются с бюджетом** по налогу на прибыль, налогу на имущество, налогу на добавленную стоимость (НДС), акцизам по некоторым видам продукции, налогам, удерживаемым с физических лиц, пеням и штрафам за искажение отражения и исчисление налогов и др.

Для оформления организацией перечислений в бюджет и во внебюджетные фонды используются платежные поручения.

Для учетного отражения отношений организации по расчетам с бюджетом используют синтетический счет 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам». К этому счету открывают субсчета по видам платежей; по некоторым платежам сальдо может быть как дебетовым, так и кредитовым (в зависимости от наличия задолженности или переплаты). Поэтому конечное сальдо по этому счету может быть развернутым.

Для бухгалтера важно показать в учете не только сумму начисленных налогов, но и источники их возмещения, т.е. что является источником уплаты налогов, сборов, пошлин.

По данному признаку различают следующие основные источники возмещения налогов:

1) включаемые в расходы на производство продукции, работ и услуг (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.) — взносы в государственные социальные фонды, государственная пошлина, таможенная пошлина и таможенные сборы, транспортный налог, на добычу полезных ископаемых, земельный налог и др.;

2) включаемые в оплату труда (счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда») — налог на доходы физических лиц (НДФЛ);

3) относимые на счета реализации (счета 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы») — налог на добавленную стоимость, акцизы;

4) относимые на счета прочих доходов и расходов (счет 91 «Прочие доходы и расходы») — налог на имущество организаций, налог на рекламу, налог на игорный бизнес и др.;

5) уплачиваемые за счет прибыли (счет 99 «Прибыли и убытки») — налог на прибыль.

Начисление налогов и сборов производится в декларациях (расчетах) на основе правил формирования налогооблагаемой базы и ставок, установленных законодательством Российской Федерации.

Таким образом, отражение начисленных налогов и сборов в системе счетов бухгалтерского учета показывается:

Д-т 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» и др.

68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

Перечисление этих платежей в бюджет показывается:

Д-т 68 «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам»

К-т 51 «Расчетные счета».

## **17. Учет и анализ вложений во внеоборотные активы**

Для учёта и обобщения информации о вложениях организации во внеоборотные активы предназначен счет 08 "Вложения во внеоборотные активы". Этими вложениями считаются вложения в объекты, которые впоследствии будут приняты к бухгалтерскому учету (БУ) в качестве основных средств, земельных участков и объектов природопользования, нематериальных активов (НМА), 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:

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",

08-6 "Перевод молодняка животных в основное стадо",

08-7 "Приобретение взрослых животных",

08-8 "Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ" и др.

Расходы по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКТР), результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) либо для управленческих нужд организации, списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 04 "Нематериальные активы". Расходы по НИОКТР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 "Вложения во внеоборотные активы" в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Сальдо по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" отражает величину вложений организации в незавершенное строительство, незавершенные операции приобретения основных средств, НМА и других внеоборотных активов, а также формирования основного стада. При продаже, передаче безвозмездно и др. вложений, учитываемых на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы", их стоимость списывается в дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы".

Аналитический учет по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы" ведется: по затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, - по каждому строящемуся или приобретаемому объекту основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на: строительные работы и реконструкцию;

буровые работы;

монтаж оборудования;

оборудование, требующее монтажа;

оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство;

проектно-изыскательские работы;

прочие затраты по капитальным вложениям;

по затратам, связанным с приобретением нематериальных активов, - по каждому приобретенному объекту;

по затратам, связанным с формированием основного стада, - по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т.д.);

по расходам, связанным с выполнением НИОКТР - по видам работ, договорам (заказам).

## **18. Бухгалтерская финансовая отчетность: требования, состав, порядок и сроки представления**

Бухгалтерская финансовая отчетность (БФО) – это единая система данных об имущественном и финансовом положении предприятия (организации) и о результатах его хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

В соответствии с российскими стандартами бухгалтерского учета (РСБУ) и регламентирующими нормативными актами (п.2 ст.13 действующего Закона "О бухгалтерском учете"), БФО (кроме бюджетных и страховых организаций и банков) состоит из:

- 1) бухгалтерского баланса (ББ);
- 2) отчета о прибылях и убытках;
- 3) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

4) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

5) пояснительной записки.

Пояснения к ББ и отчету о прибылях и убытках, в соответствии с п. 28 ПБУ 4/99, раскрывают информацию в виде отдельных отчетных форм (отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала и др.) и в виде пояснительной записки.

В состав приложений к ББ и отчету о прибылях и убытках бухгалтерской отчетности включаются:

а) Отчет об изменениях капитала;

б) Отчет о движении денежных средств;

в) Приложение к ББ;

г) Отчет о целевом использовании полученных средств.

Полный комплект финансовой отчетности в соответствии с МСФО включает следующие компоненты (п.8 МСФО 1):

1) бухгалтерский баланс (ББ);

2) отчет о прибылях и убытках;

3) отчет об изменениях капитала, показывающий: все изменения в капитале; либо изменения в капитале, отличные от операций с акционерами;

4) отчет о движении денежных средств;

5) пояснения, включающие существенные положения использованной для подготовки финансовой отчетности учетной политики и прочие примечания

В системе МСФО, в отличие от РСБУ, не существует жестко регламентированной формы бухгалтерской отчетности. Определяется общая форма и порядок расположения статей, а также минимум информации, необходимой для раскрытия в отчетности. В связи с этим отчеты, включаемые в полный комплект финансовой отчетности, могут формироваться исходя из предлагаемых в МСФО вариантов построения финансовой отчетности и разрабатываться организациями самостоятельно.

В РСБУ формы БФО утверждаются Министерством финансов Российской Федерации. Другие органы, уполномоченные на регулирование бухгалтерского учета, могут в пределах своей компетенции разрабатывать формы бухгалтерской отчетности и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным правовым актам Минфина РФ.

При составлении БФО необходимо:

1) соблюдение в течение отчетного года принятой учетной политики отражения хозяйственных операций и оценки имущества и обязательств, исходя из порядка, установленного законодательством;

2) достоверное и полное представление информации об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности;

3) обеспечить нейтральность информации; данное требование является элементом принципа надежности информации и предусматривает отражение в отчетности только нейтральной, т.е. непредвзятой информации. Отчетность не может быть использована в интересах одних групп пользователей с целью достижения ими выгодных для себя результатов;

4) включение показателей деятельности филиалов, представительств и иных подразделений, в том числе выделенных на отдельные балансы;

5) исходить из данных унифицированных форм первичной учетной документации синтетического и аналитического учета;

б) чтобы данные вступительного баланса соответствовали показателям утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В случае изменений вступительного баланса следует объяснить причины такого изменения;

7) всякое исправление ошибок обязательно подтверждать подписью лиц, их осуществляющих, с указанием даты исправления;

8) составление его на русском языке и в валюте Российской Федерации;

9) подписание руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. Если учет в организациях осуществляется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то обязательна подпись лица, ведущего учет.

Содержание и формы ББ, отчета о прибылях и убытках, других отчетов и приложений применяются последовательно от одного отчетного периода к другому. В БФО данные по числовым показателям приводятся минимум за два года - отчетный и предшествующий отчетному. При несопоставимости с данными за отчетный период они подлежат корректировке, исходя из правил, установленных нормативными актами. Данные, подвергшиеся корректировке, обязательно отражаются в пояснительной записке вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

Организации по результатам своей хозяйственной деятельности составляют месячную, квартальную и годовую бухгалтерскую отчетность. При этом месячная и квартальная бухгалтерская отчетность является промежуточной. Отчетный год для всех организаций - с 1 января по 31 декабря календарного года включительно. Первый отчетный год для создаваемых организаций считается с даты их государственной регистрации по 31 декабря; для организаций, созданных после 1 октября, - с даты государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Организации, за исключением бюджетных, **в обязательном порядке представляют годовую и квартальную отчетность:**

а) участникам или собственникам их имущества;

б) территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации;

в) другим органам исполнительной власти, банкам, финансовым органам налоговой инспекции и иным пользователям, на которые в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации возложена проверка отдельных сторон деятельности организации и получение соответствующей отчетности.

Организации обязаны представлять бухгалтерскую отчетность в указанные адреса бесплатно по одному экземпляру. Все они, за исключением бюджетных, представляют квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней после окончания отчетного года. Годовая и квартальная бухгалтерская отчетность до представления в вышеуказанные адреса рассматривается и утверждается в порядке, установленном учредительными документами.

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

Датой представления БФО для однородной организации считается день фактической передачи ее по принадлежности, а для иногородней - дата ее почтового отправления. В тех случаях, когда дата представления отчетности совпадает с выходным (нерабочим) днем, срок представления отчетности переносится на следующий за ним первый рабочий день. Организации публикуют БФО и итоговую часть аудиторского заключения, если это предусмотрено законодательством России. Публикация

производится не позднее 1 июня года, следующего за отчетным, в газетах, журналах либо путем распространения среди пользователей брошюр, буклетов и других изданий. Организации, включая дочерние и зависимые общества (если таковые имеются), составляют сводную БФО в порядке, устанавливаемом Минфином РФ, которая подписывается руководителем и главным бухгалтером.

Начиная с отчетности за 2011 год, организации составляют отчетность по формам, утвержденным Приказом Минфина №66н от 02.07.2010г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций». Однако формы, утвержденные Приказом №66н, не являются рекомендуемыми, т.е. обязательными к применению для всех организаций (за исключением кредитных организаций, государственных/муниципальных учреждений).

## **19. Учет поступления основных средств.**

### **Способы поступления и определения их первоначальной стоимости. Переоценка и отражение ее результатов на счетах бухгалтерского учета.**

Основные средства (ОС) могут поступать в организацию различными способами. В зависимости от этого осуществляется учёт поступления ОС:

#### **1. Вклад в уставный капитал**

Д. 08 К 75 – начислена согласованная учредителями стоимость ОС

Д. 19 К 83 – начисленный НДС, восстановленный передающей стороной.

Д 08 К 10, 70,69,60,76 – начислены дополнительные затраты поступлению ОС

а) *При использовании подрядного способа*

Д 19 К 60 – начислен НДС подрядчику за услуги

б) *При поступлении ОС, требующих монтажа*

Д 08 К 19 – предоставлен к вычету НДС с затрат по поступлению ОС, требующих монтажа

Д 08 К 07 – ОС передано в монтаж

Д 08 К 10, 70, 69, 60, 76 – начислены затраты по монтажу хозяйственным или подрядным способом

Д 19 К 08 – принят к учету объект ОС

Д 68 К 19 – предъявлен к вычету НДС

**2. Безвозмездная передача или дарение.** Первоначальной стоимостью безвозмездно поступивших ОС признается рыночная стоимость, увеличенная на сумму дополнительных затрат, связанных с поступлением ОС.

Д. 08 К 98 – начислена рыночная стоимость ОС

Д 08 К 10, 70, 69, 60 – начислены расходы, связанные с поступлением ОС.

Д. 01 К 08 – принят к учету ОС

Д. 09 К 68 – начислен отложенный налоговый актив по ОС

Со следующего месяца:

Д. 20 К 02 – амортизация ОС

Одновременно делаются проводки:

Д. 98 К 91.1 – списана часть рыночной стоимости ОС, пропорционально сумме начисленной амортизации

Д. 68 К 09 списана часть отложенного налогового актива, относящаяся к налоговому отчету.

**3. Вклад в совместную деятельность (по договору простого товарищества).** Первоначальной стоимостью в этом случае признается стоимость, согласованная между вкладчиками.

Д. 01 К 80 – начислена согласованная стоимость ОС

**4. Приобретение ОС.** Первоначальной стоимостью ОС, приобретаемых за плату, признается сумма фактических затрат, связанных с приобретением, включающие в себя стоимость объекта ОС без учета НДС, затраты по доставке, таможенные платежи, стоимость информационных, консультационных, посреднических услуг, связанных с поступлением объекта ОС, затраты по монтажу Ос и т.д.

Д 08 К 60 – принят к оплате счет поставщика за приобретение ОС

Д 19 К 60 – начислен НДС, подлежащий к уплате поставщику

Д 08 К 10, 60, 69, 70 – начислены дополнительные затраты по поступлению ОС хозяйственным или подрядным способом.

Д 19 К 60 начислен НДС с суммы дополнительных затрат по приобретению ОС

Д 01 К 08 – принят к учету объект ОС

Д 68 К 19 –предъявлен к вычету НДС

Д. 60 К 51 – перечислены денежные средства поставщику (подрядчикам и т.д.)

**5. Строительство ОС.** Первоначальной стоимостью строящихся объектов признается сумма фактических затрат по строительству объекта. Строительство ОС может осуществляться подрядным или хозяйственным способами.

*а) Подрядный способ*

Д 09 К 60 – начислены затраты по строительству

Д 19 К 60 – начислен НДС с затрат

Д 68 К 19 – предъявлен к вычету НДС

Д 08 К 76 – затраты по государственной регистрации ОС

Д 01 К 08 - принят к учету объект ОС по первоначальной стоимости

*б) Хозяйственный способ*

Д 08 К 10,60,69,70 – начислены затраты по строительству

Д 68 К 51 – перечислен НДС

Д 68 К 19 – предъявлен к вычету НДС

Д 08 К 76 - затраты по государственной регистрации ОС

Д 01 К 08 - принят к учету объект ОС

**6. Поступление ОС по договорам, предусматриваемым оплатой неденежными средствами.**

В этом случае первоначальная стоимость определяется по стоимости переданного имущества исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно определяется стоимость аналогичных ценностей. При невозможности установить стоимость ОС, она определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты ОС.

Д 62 К 90.1, 91.1 – начислена стоимость передаваемого имущества

Д 90.3 91.3 К 68 - начислен НДС

Д 90.2 91.2 К 20,41,43 - списывается себестоимость работ, услуг, товаров

Д. 90.9 К 99 - финансовый результат

Д 08 К 60 - поступление ОС по стоимости переданного имущества

Д 19 К 60 – начислен НДС со стоимости переданного имущества

Д 01 К 08 - принят к учету объект ОС

Д 60 К 51 – перечислен НДС контрагенту

Д 68 К 19 - предъявлен к вычету НДС на ОС

Д 51 К 62 - получен НДС от контрагента

Д 60 К 62 – произведен взаимозачет

**Переоценка ОС** – это уточнение восстановительной стоимости ОС с целью приведения к современному уровню рыночных цен.

**Зачем это нужно:** например, организация год назад купила станок за 100 000 руб., за год начисленная амортизация – 5 000 рублей; т.о. остаточная стоимость 95 000 рублей должна быть отражена в балансе по строке «Основные средства». Однако в истекшем году фирмой-производителем было выпущено в свет новое поколение станков, поэтому купленный год назад станок автоматически устарел и на рынке его можно продать только за 80 000 рублей. При помощи процедуры переоценки станок будет учтён на балансе по рыночной стоимости – 80 000 рублей, что позволит соблюсти принципы полноты и достоверности при подготовке финансовой отчетности.

Проведение переоценки ОС носит добровольный характер. Переоцениваться могут только объекты основных средств, принадлежащие организации на праве собственности. Переоценка осуществляется не чаще 1 раза в год (по состоянию на 1 января отчетного года). Переоценка производится путем пересчета первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования

объекта.

Решение о проведении (непроведении) переоценки закрепляется в приказе об учетной политике организации. Если принято решение о переоценке, в приказе нужно отразить:

- 1) какие объекты подлежат переоценке: все основные средства или отдельные группы однородных объектов основных средств;
- 2) методику отражения переоценки на счетах бухгалтерского учета,
- 3) лиц, ответственных за проведение переоценки.

Результатом переоценки является уценка или доценка стоимости имущества. После переоценки восстановительную стоимость принимают **за первоначальную стоимость.**

Если организация однажды решила провести переоценку, то в дальнейшем ежегодное проведение переоценки для данной организации становится обязательным.

По результатам переоценки основное средство может быть уценено или доценено. Суммы, на которые основное средство было уценено, учитываются на счете 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». А суммы, на которые основное средство было доценено – на счете 83 «Добавочный капитал». К этим счетам целесообразно открыть специальный субсчет «Переоценка основных средств». Результаты от переоценок ОС отражаются на этих счетах с зачетом результатов от предыдущих переоценок. То есть, сумма доценки основного средства зачитывается в счет погашения убытка, образовавшегося в результате предыдущих уценок этого же объекта. А сумма уценки списывается за счет добавочного капитала, образовавшегося в результате предыдущих доценок. В связи с этим аналитический учет по счету 83 субсчет «Переоценка основных средств» и счету 84 субсчет «Переоценка основных средств» следует вести по каждому основному средству. Для этого можно вести ведомость учета результатов переоценки, в которой отра

жаются остатки и оборот по этим счетам в разрезе каждого основного средства. Ведение такой ведомости позволит правильно отражать в бухгалтерии результаты от переоценок основных средств. Такой порядок следует из п. 15 ПБУ 6/01 и пункта 48 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н.

В бухгалтерии сумма дооценки по каждому объекту ОС отражается проводками:

Дебет 01 (03) Кредит 83 субсчет «Переоценка основных средств» – увеличена первоначальная (восстановительная) стоимость основного средства;

Дебет 83 субсчет «Переоценка основных средств» Кредит 02 – увеличена начисленная амортизация по основному средству.

По основному средству, которое ранее было уценено, эти проводки делаются только на сумму дооценки, которая превышает сумму убытка, образовавшуюся при предыдущих уценках. Сумму убытка определяют по данным аналитического учета (например, по ведомости учета результатов переоценки основных средств). Сумму дооценки основного средства в пределах суммы убытка от предыдущих уценок отражают проводками:

Дебет 01 (03) Кредит 84 субсчет «Переоценка основных средств» – увеличена первоначальная (восстановительная) стоимость основного средства в пределах убытка, сформированного при предыдущих уценках этого объекта;

Дебет 84 субсчет «Переоценка основных средств» Кредит 02 – увеличена начисленная амортизация по основному средству в пределах убытка, сформированного при предыдущих уценках этого объекта.

Что касается суммы уценки по каждому объекту ОС, то она отражается следующими проводками:

Дебет 84 субсчет «Переоценка основных средств» Кредит 01 – уменьшена первоначальная (восстановительная) стоимость основного средства;

Дебет 02 Кредит 84 субсчет «Переоценка основных средств» – уменьшена начисленная амортизация по основному средству.

При этом по основному средству, которое ранее было дооценено, эти проводки делаются только на сумму уценки, которая превышает сумму добавочного капитала, образовавшуюся при предыдущих дооценках. Сумму добавочного капитала необходимо определять по данным аналитического учета (например, по ведомости учета результатов переоценки основных средств). Сумму уценки основного средства в пределах суммы добавочного капитала от предыдущих дооценок отражают проводками:

Дебет 83 субсчет «Переоценка основных средств» Кредит 01 – уменьшена первоначальная (восстановительная) стоимость основного средства в пределах добавочного капитала, сформированного при предыдущих дооценках этого объекта;

Дебет 02 Кредит 83 субсчет «Переоценка основных средств» – уменьшена начисленная амортизация по основному средству в пределах добавочного капитала, сформированного при предыдущих дооценках этого объекта. Такой порядок отражения в бухучете результатов от переоценки основных средств установлен в пункте 48 Методических указаний, утвержденных приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. №91н.

Результаты проведенной переоценки отражаются в годовой бухгалтерской отчетности: по строке «Результат от переоценки объектов основных средств» (графы 4 и 6) второй части раздела I «Изменения капитала» Отчета об изменениях капитала (форма №3) и в разделе «Основные средства» Приложения к Бухгалтерскому балансу (форма №5).

## 20. Учёт и распределение затрат по объектам калькулирования

Под методом учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции понимают совокупность способов (приемов) регистрации, сводки и обобщения в учетных регистрах данных о затратах на производство продукции и исчисления ее себе –стоимости (по всей продукции в целом, по видам продукции и единицам продукции).

В настоящее время применяются различные методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Основу их классификации составляют способы группировки затрат по отдельным объектам учета (отдельным видам продукции или группам однородных изделий, заказам, переделам, процессам) и способы калькулирования себестоимости продукции (нормативный способ, способы суммирования затрат, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, пропорционального распределения затрат и др.).

Известны простой (попроцессный), попередельный и позаказный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Кроме того, организации могут применять нормативный метод калькулирования себестоимости продукции и метод директкостинг (сокращенной себестоимости продукции).

Объекты калькулирования - это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, завершённое производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам калькулирования. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Распределение затрат - отнесение затрат по объектам калькулирования (подразделениям, видам продукции и т. п.). Как правило, осуществляется распределение косвенных затрат пропорционально установленной (принятой) базе (критерию) распределения (прямым затратам, мате

риальным затратам, прямым затратам по оплате труда и т. п.). Основной проблемой является распределение накладных затрат.

## **21. Отчет о прибылях и убытках: схемы построения в отечественных и международных стандартах, взаимосвязь с налоговой отчетностью**

Содержание отчета о прибылях и убытках регламентируется 5-м разделом ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации». Согласно п.п.21, 22 ПБУ 4/99, отчет о прибылях и убытках должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы должны показываться с подразделением на обычные и прочие. В настоящее время отчет о прибылях и убытках строится с учётом того, что, начиная с отчетности за 2011 год, организации составляют отчетность по формам, утвержденным Приказом Минфина №66н от 02.07.2010г. «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Согласно п.21, 22 ПБУ 4/99, отчет о прибылях и убытках должен характеризовать финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы должны показываться с подразделением на обычные и прочие.

В соответствии с п.3 Приказа № 66н от 02.07.2010 г. организации самостоятельно определяют детализацию показателей по статьям отчетов. При этом п.11 ПБУ 4/99, предусмотрено, что показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях:

1) должны приводиться в бухгалтерской отчетности обособленно в случае их существенности и если без знания о них заинтересованными пользователями невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности;

2) могут приводиться в бухгалтерском балансе или отчете о прибылях и убытках общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Согласно Международным стандартам финансовой отчетности (МСФО) в отчете о прибылях и убытках в обязательном порядке должны содержаться статьи:

- выручка;
- затраты по финансированию;
- доля организации в прибыли или убытках ассоциированных компаний;
- прибыль или убыток до налогообложения;
- расходы по уплате налога;
- доля меньшинства; прибыль (убыток).

Эти статьи отражаются в отчете о прибылях и убытках по видам доходов и расходов.

В МСФО существует два варианта представления расходов (разбиение расходов на подклассы). В зависимости от того, какие для удобства анализа отчета пользователями подклассы выделяются, отчет составляется в одном из двух методов:

- а) метод по "характеру затрат";
- б) метод "по назначению затрат" (по себестоимости продаж)

Проверка взаимоувязки показателей отчетных форм является не просто завершающей технической составление бухгалтерской отчетности

фазой. Она должна быть наглядной для пользователей отчетности, обеспечивать их дополнительной информацией для анализа. В отношении Отчёта о прибылях и убытках это связано с тем, что в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль» пользователь отчетности должен видеть, как показатель бухгалтерской прибыли (убытка) связан с суммой налога на прибыль организаций. По этой причине постоянные налоговые обязательства (активы), отложенные налоговые активы (ОНА), отложенные налоговые обязательства (ОНО) и текущий налог на прибыль отражаются в отчете о прибылях и убытках. При этом отдельно в пояснениях к балансу и отчету о прибылях и убытках раскрываются условный расход (условный доход) по налогу на прибыль и все переходные составляющие к сумме текущего налога на прибыль. ОНА и ОНО, влияющие на показатель текущего налога, могут быть исчислены как разница сальдо по соответствующим счетам на начало и конец отчетного периода (показаны в бухгалтерском балансе) либо как разница оборотов за год по этим счетам.

## **22. Бюджетирование деятельности организации**

Бюджетом называется финансовый документ, представляющий в систематизированной форме на заданном интервале времени ожидаемые показатели деятельности организации (предприятия). Бюджеты могут составляться на неделю, месяц, квартал, полугодие, год, несколько лет, в зависимости от потребностей предприятия.

Бюджетирование деятельности организации - это процесс составления детальных маркетинговых, финансовых и производственных планов, необходимых для достижения поставленных руководством целей. Также бюджетирование является финансовой, информационной и организационной технологией, обеспечивающей ведение различных бюджетов предприятия. Оно может использоваться в бизнеспланировании, а также в финансовом, бухгалтерском, управленческом и оперативном учетах.

Весь процесс бюджетирования условно может быть разделен на две составные части:

- 1) подготовка операционного бюджета;
- 2) подготовка финансового бюджета.

Операционный бюджет включает в себя:

- бюджет продаж;
- бюджет производства;
- бюджет производственных запасов;
- бюджет прямых затрат на материалы;
- бюджет производственных накладных расходов;
- бюджет прямых затрат на оплату труда;
- бюджет коммерческих расходов;
- бюджет управленческих расходов.

Финансовый бюджет формируется на основе :

- инвестиционного бюджета;
- кассового бюджета;
- прогноза балансового отчета;
- прогноза отчета о прибылях и убытках;
- прогноза отчета о движении денежных средств.

Основной, или общий, бюджет предприятия должен включать следующие финансовые документы:

- 1) прогноз балансового отчета;
- 2) прогноз отчета о прибылях и убытках;
- 3) прогноз отчета о движении денежных средств.

Самым первым и важным шагом в составлении основного бюджета является построение бюджета продаж. Этот документ включает в себя ожидаемый денежный поток от продаж продукции/услуг предприятия. Он должен отражать объемы продаж как в натуральных, так и в стоимостных показателях. Бюджет продаж обязательно должен составляться с учетом уровня спроса на продукцию/услуги предприятия, категорий покупателей, географии сбыта, сезонных факторов и других маркетинговых данных.

### **23. Виды аренды. Учет аренды основных средств**

По договору аренды арендодатель передает арендатору имущество во временное пользование или во временное владение и пользование. В аренду могут быть сданы только индивидуально-определенные вещи, которые не теряют своих натуральных свойств в процессе их использования (не сдаются в аренду НМА – это не вещи, не сдаются деньги и др.). Статья 615 ГК РФ «Пользование арендованным имуществом» устанавливает, что арендатор вправе с согласия арендодателя сдавать арендованное имущество в субаренду (поднаем) и передавать свои права и обязанности по договору другому лицу (перенаем). Пункт 2 ст. 615 ГК РФ дает арендатору право предоставлять арендованное имущество в безвозмездное пользование, сдавать арендные права в залог.

Сдача в аренду имущества оформляется: договорами проката, аренды транспортных средств (с экипажем и без экипажа), аренды здания или сооружения, аренды предприятия как имущественного комплекса, финансовой аренды (лизинга).

Требования к учету аренды основных средств различаются в зависимости от вида аренды: краткосрочной, долгосрочной или финансовой.

Краткосрочная (текущая) аренда оформляется на период до 1 года, поэтому владелец основных средств может сдавать их в аренду неоднократно. Предприятие, принявшее объекты основных средств (ОС) по договору текущей аренды, на своем балансе их не учитывает и не присваивает объекту свой инвентарный номер. Арендодатель передает предприятию копию инвентарной карточки № ОС-6, в которой указан инвентарный номер объекта, и составляет акт № ОС-1 о передаче объекта в краткосрочную аренду. На основании договора аренды, копии инвентарной карточки и акта передачи предприятие зачисляет объект с инвентарным номером, присвоенным арендодателем, на забалансовый счет 001 "Арендованные основные средства".

Амортизационные отчисления предприятие не производит, а арендную плату без учета НДС отражает, как в издержки производства, по дебету счетов 20, 23, 25, 26, 29, 43 и кредиту субсчета 76-3. Перечисленная в оговоренные договором сроки арендная плата отражается по дебету субсчета 76-3 и кредиту счета 51. В случае начисления пени за несвоевременно перечисленную арендную плату затраты относят к внереализационным потерям и отражают в соответствующих субсчетах.

Арендодатель отражает в своем бухгалтерском учете ОС, переданные в краткосрочную аренду, по дебету 01 субсчета «Основные средства, переданные в аренду» и кредиту 01 субсчета «Собственные основные средства», а при возврате арендованных ОС по кредиту 01 и дебету 01 этих же субсчетов.

Долгосрочная аренда оформляется на срок, превышающий 1 год, причем договором аренды может быть оговорена передача объекта ОС арендатору после выплаты им договорной выкупной суммы. В случае последующей передачи объекта основных средств арендатору договор аренды оформляется по форме договора купли-продажи ОС. При долгосрочной аренде учет арендованных ОС отражается на балансе арендато

ра. Арендатор учитывает взятые в аренду ОС на счете 03, а обязательства по уплате арендных платежей на счете 97. В конце каждого года аренды арендатор по своей инициативе или по инициативе арендодателя сверяет с арендодателем остаток на счете 97. Арендатор в этом случае начисляет амортизационные отчисления и отражает их, как издержки производства, по дебету счетов 20, 23, 25, 26, 43 и кредиту субсчета 02-2.

При передаче ОС арендатору после выплаты выкупной суммы на счете 97 остаток отсутствует, и основные средства переводятся со счета 03 на счет 01, а амортизационные отчисления отражают по дебету субсчета 02-1 и кредиту субсчета 02-2.

По договору лизинга (финансовой аренды) арендодатель приобретает ОС, необходимые арендатору, и передает их за арендную плату во временное пользование арендатору.

В зависимости от условий договора лизинга ОС могут учитываться на балансе арендатора и арендодателя. Арендодатель, приобретший основные средства с целью передачи по договору лизинга, учитывает их на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Если передача в аренду является формой деятельности арендодателя, арендная плата учитывается, как выручка арендодателя и учитывается на счете 90 «Продажи» субсчет 1 «Выручка». Расходы по получению арендной платы отражаются на этом же счете субсчет 2 «Себестоимость продаж». Полученная прибыль, как разница между арендной платой и расходами по ее получению, отражается на субсчете 9 счета 90. При предварительной оплате арендной платы в счет будущих платежей эти поступления учитываются, как авансовые, на счете 62.

Если передача в аренду не является формой деятельности арендодателя, арендная плата учитывается, как операционные доходы, и зачисляется на счет 91 по кредиту субсчет 1, а расходы, связанные с получени

ем арендной платы, по дебету субсчет 2 этого счета. Прибыль или убыток отражаются на субсчете 9 счета 91. Предварительные платежи в этом случае учитываются, как доходы будущих периодов.

Затраты по содержанию переданных в аренду ОС связаны с их ремонтом, порядок проведения которого обусловлен договором аренды. В случае, если такой порядок договором не установлен, капитальный ремонт осуществляет арендодатель, а текущий ремонт и содержание объекта основных средств в исправном состоянии – арендатор. Арендодатель может заключить договором на проведение ремонтных работ с субподрядной организацией или арендатором.

#### **24. Отличия учета основных средств в бюджетных учреждениях от учета в коммерческих организациях**

Бюджетному учреждению на праве оперативного управления принадлежит государственное имущество, находящееся в федеральной собственности, собственности субъектов РФ и органов местного самоуправления. В соответствии со ст. 298 ГК РФ учреждение не вправе отчуждать или иным способом распоряжаться закрепленным за ним имуществом и имуществом, приобретенным за счет средств, выделенных ему по смете.

Учет основных средств (ОС) в бюджетных учреждениях имеет свою специфику. Суть учета остается та же – достоверное представление информации о деятельности организации всем заинтересованным лицам, однако отражение на счетах всех осуществляемых операций абсолютное иное. Стоит также отметить, что в бухгалтерском учете (БУ) бюджетных организаций появляются новые классы и счета. Это в первую очередь связано с особенностями функционирования самих бюджетных учреждений. Здесь нет счетов, связанных с осуществлением коммерческой деятельности, получением прибыли (за исключением определен-

ных видов деятельности). Отличие БУ бюджетных и коммерческих организа

ций основано также на определении специфического состава и классификации ОС, материальных запасов, обязательств и других классов Плана счетов. Очевидным является то, что баланс бюджетного учреждения также имеет отличия от баланса коммерческих предприятий. Сущность и общая структура его остаются те же – слева активы (размещенные и используемые полученные средства), справа пассивы (источники образования активов). Но вот внутренняя конструкция уже иная – основные изменения происходят в структуре ОС, финансовых активов, денежных средств, обязательств. В целом, отличаются не только элементы учета, но и система кодировки, а это значит, что в бюджетных организациях применяется План счетов для учета исполнения сметы расходов, отличный от Плана счетов синтетического и аналитического учета, применяемого в финансовом учете коммерческих организаций и утв.

Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н. Правила формирования в бухгалтерском учете информации об ОС коммерческой организации устанавливаются Положением по бухгалтерскому учёту «Учёт основных средств» ПБУ 6/01 (за исключением кредитных организаций и государственных (муниципальных) учреждений).

Рассмотрим особенности учёта ОС в бюджетных организациях подробнее. Для учета операций с материальными объектами, относящимися к ОС, в соответствии с положениями «Инструкции по применению единого плана счетов бухгалтерского учёта для государственных органов власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений» (Приложение № 2 к приказу Министерства финансов Российской Федерации от 01 декабря 2010г. № 157н), используется счет 10100 «Основные средства». Согласно указанной Инструкции, матери-

альные объекты имущества, независимо от их стоимости, со сроком полезного использования более 12 месяцев, предназначенные для неоднократного или постоянного использования на праве оперативного управ

ления в процессе деятельности учреждения при выполнении им работ, оказании услуг, осуществления государственных полномочий (функций), либо для управленческих нужд учреждения, находящиеся в эксплуатации, запасе, на консервации, сданные в аренду, полученные в лизинг (сублизинг), принимаются к учету в качестве ОС. Материальные объекты имущества, за исключением периодических изданий, составляющие библиотечный фонд учреждения, принимаются к учету в качестве ОС независимо от срока их полезного использования.

Объект ОС, находящийся в долевой собственности, принимается к бухгалтерскому учету (БУ) в составе ОС соразмерно доле в праве в общей собственности. Законченные капитальные вложения арендатора (лизингополучателя) в отделимые или неотделимые улучшения арендованных им объектов имущества, в том числе по договору лизинга (сублизинга), принимаются к учету в составе ОС учреждения – арендатора (лизингополучателя) в сумме произведенных им вложений, если иное не предусмотрено договором аренды (лизинга, сублизинга). При этом капитальные вложения учреждения в многолетние насаждения включаются им в состав ОС ежегодно в сумме вложений, относящихся к принятым в эксплуатацию площадям, независимо от окончания всего комплекса работ.

Единицей учета ОС в бюджетном учёте, как и в учёте коммерческих организаций, является инвентарный объект. Инвентарные объекты ОС принимаются к учету согласно требованиям Общероссийского классификатора основных фондов ОК 013-94, утвержденного постановлением Госстандарта Российской Федерации от 26.12.1994 г № 359 (ОКОФ) к группировке объектов основных фондов по подразделам.

Объекты ОС учитываются на счете, содержащем соответствующий аналитический код группы синтетического счета (10, 20, 30, 40), и соот-

ветствующий аналитический код вида синтетического счета объекта учета:

- 1 «Жилые помещения»;
- 2 «Нежилые помещения»;
- 3 «Сооружения»;
- 4 «Машины и оборудование»;
- 5 «Транспортные средства»;
- 6 «Производственный и хозяйственный инвентарь»;
- 7 «Библиотечный фонд»;
- 8 «Прочие основные средства».

## **25. Учет нематериальных активов, порядок отражения в бухгалтерской отчетности**

Выделяют четыре вида нематериальных активов (НМА):

- 1) объекты интеллектуальной собственности;
- 2) права пользования природными ресурсами (право пользования земельным участком, недрами и право на геологическую и другую информацию о недрах);
- 3) отложенные затраты (организационные расходы и расходы на научно-исследовательские и опытно-конструкторские разработки - НИОКР);
- 4) цена фирмы. (разница между стоимостью фирмы как единого целостного имущественно-финансового комплекса, имеющего определенную репутацию, и балансовой стоимостью имущества этой фирмы).

Основным нормативным документом, устанавливающим правила формирования в бухгалтерском учете (БУ) информации о НМА, является Положение по бухгалтерскому учету №14 «Учет нематериальных активов», утв. приказом Минфина РФ от 16 октября 2000 года № 91н

(ПБУ-14/2000. При этом в соответствии с Планом счетов БУ, утв. приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н, НМА принимаются к БУ на синтетическом счете 04 «Нематериальные активы» по первоначальной стоимости. Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов.

Учет НМА ведется на основании первичных документов. Постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве» предусмотрена одна унифицированная форма первичного документа по учету НМА – Карточка учета нематериального актива. Кроме этого документа можно использовать также акт о приеме-передаче НМА. Организации могут самостоятельно разрабатывать формы соответствующих первичных документов. Основанием для составления акта о приеме-передаче являются документы, описывающие НМА, например документы, подтверждающие права пользования. В соответствии с особенностями НМА в документах по поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода в эксплуатацию и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты.

Расходы, капитализируемые в бухгалтерском учете как НМА, первоначально накапливаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», и затем сформированная сумма их первоначальной стоимости относится в дебет счета 04 «Нематериальные активы» записью в корреспонденции с кредитом счета 08. При приобретении НМА выделяемая

сумма налога на добавленную стоимость отражается на специальном счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Выбытие НМА отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы». В кредит этого счета списывают сумму выручки от продажи или другого дохода от выбытия НМА в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52), расчетов (62, 76) и других счетов; по дебету счета 91 отражаются остаточная стоимость выбывающих активов, а также возможные расходы, понесенные предприятием в связи с тем или иным процессом выбытия, в корреспонденции со счетами 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т. п. По дебету счета 91 в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость», отражаются также суммы налога на добавленную стоимость, входящие в выручку от реализации нематериальных активов.

## 26. Понятие калькулирования, его объекты и методы

Наиважнейшей задачей бухгалтера является определения себестоимости одной единицы продукции. Ведь заранее известно, сколько материалов на это нужно, сколько единиц изготовят работники за смену, а значит, каковы затраты труда. Этот процесс и называется **калькулированием**. Все калькуляции оформляются в виде таблиц, и их использование позволяет контролировать фактические расходы, предотвращая хищения и необоснованный расход ресурсов. Отпуская материалы со склада в цех, их отпускают на производство какого-то определенного количества продукции. В этом случае можно поделить количество потребленных средств на количество выпущенной продукции и опреде-

лить, во сколько обошлось организации производство одной единицы продукции, т.е. себестоимость.

**Калькулирование** может осуществляться как в рамках учетной системы (упорядоченный регулярный процесс), так и по требованию (например, сбор и измерение затрат, связанных с заменой оборудования). Конечно, постоянное калькулирование — более дорогостоящее, чем

проводимое время от времени, и решение о том, насколько детализированные данные должны поступать из системы производственного учета на регулярной основе, принимается исходя из сопоставления затрат и доходов. Калькулирование на любом предприятии, независимо от его вида деятельности, размера и формы собственности, организуется в соответствии с определенными принципами, соблюдение которых необходимо в системе бухгалтерского финансового учета. Однако и в управленческом учете их, как правило, придерживаются.

**Объекты калькулирования** - это отдельные изделия, группы изделий, полуфабрикаты, законченное производство, работы и услуги, себестоимость которых определяется. Аналитический учет затрат на производство ведется, как правило, по объектам калькулирования. Разрешается открывать аналитические счета не на каждый объект, а на их группу.

Под **методами учета затрат на производство и калькулирования** себестоимости продукции понимают совокупность приемов документирования и отражения производственных затрат, обеспечивающих определение фактической себестоимости продукции, а также отнесения издержек на единицу продукции. В зависимости от объекта выделяют методы калькулирования: по изделиям; позаказный; пооперационный; попередельный; попроцессный. В зависимости от способа расчета выделяют методы (способы) калькулирования: прямого счета; расчетно-аналитический; нормативный; параметрический; исключения затрат; коэффициентный; комбинированный.

## **27. Учет и исчисление затрат по местам формирования и центрам ответственности**

Большое разнообразие мест возникновения затрат требует их систематизации при условии планирования затрат по соответствующим статьям и уровням и обеспечения контроля за этими затратами. Классификация мест возникновения затрат на производство продукции должна базироваться не только на выявлении причинно-следственных связей их формирования с целью получения учетных данных о том, что было израсходовано в подготовке производства, самом производстве, обслуживании и управлении, но и на определении мест такого потребления на конкретные целевые нужды производства в отчетный период в количественно-стоимостных измерителях.

Отсутствие на практике жесткой регламентации при образовании мест формирования затрат (МФЗ) свидетельствует о сложности проблем структурирования конкретной организации для целей управленческого учета и контроля за ее хозяйственной деятельностью. Однако это не означает, что в организациях должен отсутствовать учет затрат по местам их формирования, поскольку обеспечение выживания в конкурентоспособной экономической среде заключается в большей заинтересованности их руководителей в локализации затрат производства с целью максимального предупреждения неэффективного потребления ресурсов.

При выделении центров ответственности (ЦО) и МФЗ для производственных предприятий можно использовать принцип производственных функций. При этом под ЦО понимается структурное подразделение организации, которое полностью контролирует те или иные аспекты хозяйственной деятельности организации, а его руководитель самостоятельно принимает управленческие решения в рамках этих аспектов и несет ответственность за результаты деятельности подразделения. Выделяют следующие основные типы ЦО: центр затрат, центр доходов, центр прибыли, центр инвестиций. Управленческий учет позволяет получить необходимую информацию по ЦО.

Рассмотрим два фактора, определяющих формирование ЦО и МФЗ.

### 1. Фактор сфер производственно-хозяйственной деятельности.

Имеется в виду необходимость выделения (определения) сфер производственно-хозяйственной деятельности организации, а именно: заготовление или подготовка к потреблению материальных ресурсов, производство, управление, сбыт, должны рассматриваться как возможные места МФЗ в аналитическом учете.

Исходя из реально существующих сфер производственно-хозяйственной деятельности предприятия в качестве укрупненных совокупных МФЗ целесообразно выделять следующие:

- снабжение предметами труда;
- производство продукции;
- обслуживание производственного процесса;
- реализация готовой продукции;
- управление подразделениями организации и организацией в целом.

Все указанные выше участки работы тесно связаны между собой и не могут в рамках одной организации существовать обособленно. Однако каждый из них имеет свои условия формирования затрат.

### 2. Фактор специфики организационной структуры.

Применительно к организационной структуре экономического субъекта как юридического лица следует конкретизировать (детализировать) сферы производственно-хозяйственной деятельности. На крупных предприятиях, которые имеют довольно сложную как линейную, так и функциональную структуру организации производственно-технологических процессов, перечисленные выше укрупненные совокупные МФЗ (см. фактор 1) следует подвергнуть более подробной детализации.

В качестве основных принципов, составляющих основу разграничения затрат по местам их возникновения и ЦО с целью их своевременного контроля и эффективного управления на мебельной фабрике, выделим следующие:

— по каждому ЦО должно быть определено материально ответственное лицо; его легко установить, используя уже сложившуюся производственную структуру и иерархию предприятия;

— степень детализации информации о затратах по местам их возникновения и ЦО должна быть достаточной, но не избыточной; с точки зрения учетной системы предприятия выделяемые МФЗ должны упрощать существующий учет, а не усложнять;

— МФЗ должны аккумулировать прямые затраты, то есть только те затраты, которые непосредственно связаны с деятельностью каждого центра;

— показатели деятельности и отчетность ЦО должны соответствовать специфике деятельности ЦО, в полном объеме обеспечивая формирование информационной системы предприятия в соответствии с потребностями управления;

— необходимость кодирования ЦО, установление специальных шифров обеспечивают высокий уровень использования поступающей информации в системе контроля и управления затратами и обуславливают применение автоматизированных систем учета и контроля затрат и результатов;

— необходимость тщательной разработки системы документов и документооборота позволяет своевременно и оперативно получать необходимые показатели и составлять внутреннюю отчетность; для этих

целей по каждому экономически обособленному ЦО должны быть разработаны необходимые и присущие только ему показатели и формы отчетности.

Практическая реализация учета затрат по ЦО и МФЗ сталкивается с трудоемкостью использования данного подхода. Поэтому важным условием отражения затрат и снижения трудоемкости для производственных предприятий по ЦО и МФЗ является применение единой методологии кодирования. Такой классификатор необходим для использования в

бухгалтерской системе счетов, что служит цели интеграции бухгалтерского и управленческого учета.

## **28. Особенности учета инвентаря и хозяйственных принадлежностей**

По своей экономической сущности инвентарь и хозяйственные принадлежности (ИХП) относятся к средствам труда, так как в отличие от материалов они принимают участие в производстве длительное время. Тем не менее, их принято относить к производственным запасам и учитывать аналогично сырью и материалам, так как они часто обновляются, имеют короткий срок службы (до одного года) и небольшую стоимость. К ИХП относятся:

1. Предметы, служащие менее одного года, независимо от стоимости и стоимостью ниже лимита, установленного Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации от 29 июля 1998 года № 34н, не более 100-кратного размера (для бюджетных организаций - 50-кратного) установленного законодательством Российской Федерации минимального размера оплаты труда за единицу (исходя из их стоимости, предусмотренной в договоре) сроком службы менее 12 месяцев. Это инструменты и приспособления общего назначения (метелки, ножовки, сверла, напильники, круги абразивные, тиски и т.д.); хозяйственный инвентарь - предметы, используемые в отделах и цехах организаций

для хозяйственных нужд, канцелярских надобностей (канторские часы, чернильные приборы, графины, столы, стулья и т.д.).

2. Многолетние насаждения, выращиваемые в питомниках в качестве посадочного материала.

Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н, не предусмотрено особенностей по учету ИХП. Их учет, как указано выше, осуществляется по правилам учета производственных запасов.

Порядок учета активов, которые включены для целей бухгалтерского учета в состав оборотных активов, приведен в Методических указаниях по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденных Приказом Минфина России от 26.12.2002 N 135н.

Принятие на учет приобретенных специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования (далее - специальная оснастка) и специальной одежды отражается следующим образом: Д-т 10, субсчет "Специальная оснастка и специальная одежда на складе", К-т 60, 76 и др.; передача специальной оснастки и специальной одежды в производство (эксплуатацию) - Д-т 10, субсчет "Специальная оснастка, специальная одежда в эксплуатации", К-т 10, субсчет "Специальная оснастка и специальная одежда на складе".

С целью снижения трудоемкости учетных работ допускается проводить единовременное списание стоимости специальной одежды, рок эксплуатации которой согласно нормам выдачи не превышает 12 месяцев, в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент ее передачи (отпуска) сотрудникам организации.

С целью обеспечения контроля за сохранностью специальной оснастки ее стоимость при передаче со складов организации в производство (эксплуатацию) организация может принять на дополнительно вводимый забалансовый счет "Специальная оснастка, переданная в эксплуа-

тацию". Использование организацией забалансового учета специальной оснастки рекомендуется в случаях полного переноса (списания) ее стоимости при передаче в производство (эксплуатацию).

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специальной оснастки и специальной одежды включаются в расходы по обычным видам деятельности.

## **29. Учет продажи и прочего выбытия материально-производственных запасов**

Учет операций по продаже и прочему выбытию материально - производственных запасов (МПЗ) зависит от их вида и ведется с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы». При этом оценка запасов производится в порядке, установленном для оценки при их выбытии на производство. Задачами учета продажи и прочего выбытия материалов являются:

- 1) отражение факта выбытия материалов из организации (уменьшение их количества в местах хранения);
- 2) исчисления финансового результата (прибыли/убытка) от операций по продаже и прочему выбытию материалов.

Для понимания методики учета продажи материалов необходимо уточнить, какие изменения происходят со средствами организации под влиянием этой хозяйственной операции.

**Во-первых**, в результате продажи материалов организация получит выручку. Следовательно, увеличатся ее активы и она получит доход.

**Во-вторых**, одновременно в результате продажи материалов уменьшаются активы организации, и она понесет расход.

Разница между полученными доходами и понесенными расходами и

составит финансовый результат (прибыль или убыток) от продажи материалов. Следовательно, для того чтобы показать в учете продажу материалов, необходимо отразить процесс формирования доходов и расходов организации, которые имели место под влиянием данной операции.

Продажа материалов не является для организации обычным видом деятельности. Для учета доходов и расходов от их продажи (операционных доходов и расходов) используется счет 91 «Прочие доходы и расходы», в развитие, которого открываются, в частности, субсчета 91-1 «Прочие доходы» и 91 -2 «Прочие расходы». Следует помнить, что по

кредиту этого счета в течение отчетного периода отражаются доходы, по дебету – понесенные расходы.

Многообразие хозяйственных ситуаций по продаже материалов может быть сведено к **трем типовым хозяйственным операциям.**

**Первая операция** связана с получением выручки от продажи материалов. Данная операция приводит к увеличению доходов организации и одновременному увеличению задолженности покупателей по оплате проданных им материалов, что отражается в бухгалтерском учете следующей проводкой:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие доходы».

Одновременно продажа материалов приводит к уменьшению активов организации, в результате чего у нее возникает расход. Учитывая тот факт, что выбывающие материалы до момента продажи отражались в учете по дебету счета 10 «Материалы», а расходы, связанные с выбытием материалов, учитываются по дебету счета 91, **вторая операция** будет отражена в бухгалтерском учете следующей записью:

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

Кредит счета 10 «Материалы».

**Третья операция** связана с выявлением финансового результата от продажи материалов. Если выручка от продажи материалов превышает их балансовую стоимость плюс расходы, связанные с данной операцией, организация получит прибыль, что будет отражено в бухгалтерском учете проводкой:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если же выручка от продажи материалов окажется меньше, чем балансовая стоимость и расходы на продажу материалов, организация получит убыток:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

### **30. Готовая продукция, ее оценка, порядок отражения в учете**

Готовая продукция - это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или техническим условиям, принятые на склад или заказчиком (покупателем), а также выполненные работы и оказанные услуги.

Вся готовая продукция, как правило, сдается на склад в подотчет материально ответственному лицу. Исключением являются крупногабаритные изделия и продукция, которые не могут быть сданы на склад по техническим причинам и поэтому принимаются организациями-заказчиками на месте изготовления, комплектации и сборки. Продукция по видам подразделяется на:

**-валовую** — полная стоимость законченных готовых изделий, выработанных организацией за отчетный период; валовой оборот (валовой выпуск) — стоимость всех изделий, полуфабрикатов, выполненных работ и оказанных услуг, включая незавершенное производство;

**-реализованную (проданную)** — валовая продукция за вычетом остатков готовой продукции, незавершенного производства, полуфабрикатов, инструментов и запасных частей собственной выработки;

**-сравнимую** — продукцию, которая производилась организацией и в предыдущем отчетном периоде;

**-несравнимую** — продукцию, которая в отчетном периоде производилась впервые.

В настоящее время готовая продукция оценивается по:

1) **фактической производственной себестоимости**, которая представляет собой сумму всех затрат, связанных с изготовлением продукции (собирается полностью только на счете 20 «Основное производство»);

2) **нормативной или плановой производственной себестоимости**, при которой определяют и отдельно учитывают отклонения фактической производственной себестоимости за отчетный месяц от плановой (нормативной) себестоимости (отклонения выявляют на счете 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);

3) **договорным ценам**;

4) **неполной (сокращенной) производственной себестоимости (метод «директ-костинг»)**, при которой себестоимость готовой продукции определяется по фактическим затратам без учета общехозяйственных расходов.

Для учета наличия и движения готовой продукции предназначен активный счет 43 «Готовая продукция»; продукция, подлежащая сдаче на

месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на указанном счете не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции можно вести **в двух вариантах**:

- 1) без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг);
- 2) с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

**По первому варианту** - (без счета 40) готовую продукцию учитывают на счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной

себестоимости. В то же время аналитический учет отдельных видов готовой продукции отражают по учетным ценам с выделением отклонений фактической себестоимости от стоимости готовой продукции по учетным ценам.

Готовая продукция, передаваемая из производства на склад, в течение месяца учитывается на счете 43 «Готовая продукция» по учетным ценам. При этом делают бухгалтерскую запись:

Д-т 43 «Готовая продукция»

К-т 20 «Основное производство».

В конце месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции и определяют отклонение фактической себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам. Если фактическая себестоимость оказывается больше учетной цены, то делают дополнительную проводку:

Д-т 43 «Готовая продукция»

К-т 20 «Основное производство».

Когда фактическая себестоимость продукции меньше учетной цены, то разницу списывают способом «красное спорно»:

Д-т 43 «Готовая продукция»

К-т 20 «Основное производство».

В случае, когда готовая продукция полностью используется самой организацией, она приходится:

Д-т 10 «Материалы», 21 «Полуфабрикаты собственного производства» и др.

К-т 20 «Основное производство».

Счет 43 «Готовая продукция» в этом случае не используется.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию списывают по учетным ценам в зависимости от принятого метода учета продажи продукции:

Д-т 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция».

В конце месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (проданной) продукции от ее стоимости по учетным ценам и отражают это отклонение дополнительной проводкой или способом «красное спорно»:

Д-т 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция».

**По второму варианту** - при использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции на счете 43 «Готовая продукция» ведется по нормативной или плановой себестоимости. При передаче го-

товой продукции из производства на склад в течение месяца делается запись:

Д-т 43 «Готовая продукция»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

В конце месяца исчисленная фактическая себестоимость готовой продукции списывается:

Д-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

К-т 20 «Основное производство».

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» — активно-пассивный. По дебету этого счета отражается фактическая себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту — нормативная или плановая себестоимость. Сопоставляя дебетовый и кредитовый обороты счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой. Это отклонение списывается:

Д-т 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывается дополнительной проводкой, а экономия — способом «красное». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается, и сальдо на конец месяца не имеет.

На реализованную (проданную) в течение месяца готовую продукцию по нормативной или плановой себестоимости делается запись:

Д-т 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»

К-т 43 «Готовая продукция».

### **31. Учет выпуска продукции по фактической себестоимости и нормативной (плановой) себестоимости**

В бухгалтерском учете существует возможность выбора одного из двух вариантов учета: **по фактической либо нормативной (плановой) себестоимости**. При этом, согласно Методическим рекомендациям по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденным Приказом Минфина России от 28 декабря 2001г. №119н, каждый из этих способов предполагает учет либо по полной, либо по усеченной (исчисляемой по фактическим затратам без общехозяйственных расходов) себестоимости.

**При учете по фактической себестоимости** информация о наличии и движении готовой продукции накапливается только на 43 счете. Дебетовый оборот показывает фактическую себестоимость выпущенной из производства готовой продукции, кредитовый – фактическую себестоимость реализованной продукции:

Д43 К20 - оприходована на склад готовая продукция по фактической себестоимости;

Д90 К43 - списана фактическая себестоимость реализованной готовой продукции.

Данный способ учета используется сравнительно редко, в основном в организациях единичного и мелкосерийного производства (например, выпускающих крупное уникальное оборудование и транспортные средства). Может применяться в организациях с ограниченной номенклатурой массовой продукции.

Чаще всего предприятия используют **нормативный метод учета** готовой продукции. Этот метод предусматривает **два способа учета**.

**Первый способ** – с использованием 40 и 43 счетов.

По дебету счета 40 отражается **фактическая производственная себестоимость** выпущенной из производства продукции. По кредиту данного счета отражается нормативная себестоимость. Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 определяется отклонение фактической производственной себестоимости произведенной продукции от нормативной (плановой) себестоимости. В течение месяца на счетах отражаются следующие операции:

Д43 К40 - оприходована на склад готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Д90 К43 – списана нормативная себестоимость реализованной готовой продукции;

В конце месяца формируют фактическую себестоимость готовой продукции:

Д40 К20 – отражены фактические расходы по производству продукции;

Д90 К40 – отражено отклонение (превышение нормативной себестоимости над фактической сторнируется, а превышение фактической себестоимости над плановой проводится дополнительной записью).

**Второй способ** – использование только 43 счета с открытием к нему субсчета **«Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной»**. Отклонения на этом субсчете учитываются в разрезе номенклатуры, либо отдельных групп продукции, либо по организации в целом. Списывать отклонения фактической себестоимости от нормативной с этого субсчета нужно пропорционально проданной готовой продукции по нормативной оценке. Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции на складе остаются на счете 43 субсчет **«Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной»**:

Д43 субсчет «Готовая продукция по учетным ценам» К20 – отражена нормативная себестоимость готовой продукции;

Д43 субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной» К20 – отражена разница между фактической и нормативной себестоимостью готовой продукции;

Д90 К43 субсчет «Готовая продукция по учетным ценам» - списана нормативная себестоимость проданной готовой продукции;

Д90 К43 субсчет «Отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной» - списана сумма отклонений в части, соответствующей стоимости проданной готовой продукции.

Применение **варианта оценки готовой продукции по нормативной (плановой) себестоимости** целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Достоинствами данного способа является удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и учете. Соответственно в бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);

по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);

по неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;

по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

### **32. Отгрузка (отпуск) продукции, работ и услуг покупателям и заказчикам. Оценка и учет**

По договору купли-продажи согласно ГК РФ 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 обычно определяется момент перехода права собственности от продавца к покупателю. Согласно ст. 223 ГК РФ право собственности у приобретателя вещи по договору возникает с момента ее передачи, если иное не предусмотрено законом или договором. В ст. 224 ГК РФ передача определена как вручение вещи приобретателю, а равно сдача перевозчику для отправки приобретателю или сдача в организацию связи для пересылки потребителю. 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, дого-

ворным и т. д.), а 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. Выручка от реализации продукции отражается по дебету счета 62 в корреспонденции со счетом 90.

На счете 62 ведется учет расчетов с покупателями и заказчиками. При этом, если используется типовая схема хозяйственных операций (поставка продукции, оплата конкретной поставки), субсчета к счету 62 не открываются. В том случае, когда договором поставки предусмотрена инкассовая форма расчетов, к счету 62 открывается субсчет 62-1 «Расчеты в порядке инкассо», на котором учитываются расчеты по предъявленным покупателям и заказчикам и принятым банком к оплате расчетным документам за отгруженную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Если между покупателем и продавцом имеются длительные хозяйственные связи (что должно предполагать и взаимную уверенность в финансовой состоятельности делового партнера), к счету 62 может быть открыт субсчет 62-2 «Расчеты плановыми платежами». На этом субсчете учитываются расчеты не за конкретную поставку (по каждому расчетному документу), а плановые платежи и плановые поставки с регулярным уточнением состояния расчетов. Аналитический учет по счету 62 ведется по каждому предъявленному покупателям (заказчикам счету), а при расчетах плановыми платежами – по каждому покупателю и заказчику.

В соответствии с заключенными договорами предприятие может получать предварительную оплату за товары. Учет полученной предварительной оплаты от покупателей ведется на счете 62 / субсчет «Расчеты по предварительной оплате». По кредиту отражается сумма полученной предварительной оплаты за товары в корреспонденции со счетами учета денежных средств, по дебету – зачет предварительной оплаты. Предо-

плата, поступившая на расчетный счет или в кассу, отражается проводкой:

Дебет 51, 50 Кредит 62 «Расчеты по предварительной оплате».

Признание этих поступлений доходами организации-продавца возможно только после надлежащего исполнения им договора на поставку товаров, выполнения работ, оказания услуг. До этого у организации-продавца возникает кредиторская задолженность перед предварительно оплатившим контрагентом. В данной ситуации с суммы предварительной оплаты начисляется НДС, что отражается проводкой:

Дебет 62 «Расчеты по предварительной оплате» Кредит 68 «Расчеты по НДС».

Налог, исчисленный с предоплаты, принимается к вычету независимо от момента реализации товаров, т. е. вычет производится в день отгрузки.

После исполнения условий договора продавец получает возможность признания доходов и расходов, связанных с продажей:

Дебет 62 Кредит 90 – отражена выручка от реализации продукции.

Дебет 90 Кредит 43 – списана себестоимость продукции.

Дебет 90 Кредит 68 – отражен НДС, начисленный при отгрузке продукции.

Так как в бухгалтерском учете доходы и расходы признаются в полной сумме, то необходимо произвести окончательный расчет по предоплате:

Дебет 51 Кредит 62 – погашена задолженность по отгруженной продукции.

Дебет 62 «Расчеты по предварительной оплате» Кредит 62 – зачитывается сумма ранее внесенной предоплаты в общий объем задолженности.

Дебет 68 Кредит 62 «Расчеты по предварительной оплате» – восстанавливается сумма НДС по полученной ранее предоплате.

В последнее время достаточно распространено коммерческое кредитование покупателей при реализации товаров (работ, услуг), в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки и рассрочки платежа. К коммерческому кредиту применяются правила, установленные ГК РФ относительно сделок займа и кредита, если иное не предусмотрено правилами о договоре, по которому осуществляется кредитование, и не противоречит существу обязательства. Условиями соглашения о коммерческом кредите может быть предусмотрено начисление процентов на сумму долга покупателя (заказчика).

### **33. Учет экспортных операций**

В соответствии с подпунктом "г" пункта 12 ПБУ 9/99 "Доходы организации" (утв. Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года N 32н) одним из обязательных условий признания выручки в бухгалтерском учете является переход права собственности на продукцию или товары от поставщика к покупателю. Следовательно, отражать выручку от осуществления экспортных операций можно только в тот день, когда в соответствии с условиями экспортного контракта право собственности переходит к иностранному покупателю. При этом в случае, если в контракте момент перехода собственности отдельно не оговорен, обычно считается, что он совпадает с моментом перехода рисков к покупателю в соответствии с трактовкой базисных условий поставки ИНКОТЕРМС, зафиксированных в данном контракте. Например, если в договоре предусмотрено условие поставки группы D, то переход права собственности -

а, значит, и реализация товаров (продукции), и признание выручки в бухгалтерском учете - происходят в момент прибытия товаров в порт назначения, а если зафиксировано условие поставки группы С, то в момент передачи товаров перевозчику или их погрузки на судно.

Таким образом, составлять проводку Дебет 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" Кредит 90 "Продажи", субсчет 1 "Выручка" можно только тогда, когда право собственности на экспортируемую продукцию или товары перейдет к покупателю. Начислять НДС в этот момент не нужно, поскольку экспортные операции облагаются НДС по ставке 0 процентов.

Для учета расчетов с иностранными покупателями рекомендуется открыть к счету 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" отдельный субсчет. В соответствии с требованиями пункта 7 ПБУ 3/2000 "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (утв. Приказом Минфина РФ от 10 января 2000 года N 2 н) организация обязана осуществлять пересчет стоимости средств в расчетах с юридическими и физическими лицами - в т.ч. и

дебиторской задолженности иностранных организаций, выраженной в иностранной валюте - в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности. Согласно пункту 6 и Приложению к ПБУ 3/2000 выручка от осуществления экспортных операций - т.е. доход организации в иностранной валюте - должна отражаться в рублевом эквиваленте по курсу Центрального банка РФ на дату признания данного дохода - т.е. по курсу ЦБ РФ, действующему на дату перехода права собственности на экспортируемый товар к иностранному покупателю. Поступающая от иностранных покупателей валютная выручка зачисляется банком на транзитный валютный счет организации-экспортера, поэтому бухгалтеру необходимо приходовать ее по дебету счета 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет" в корреспонденции с кредитом счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками". При переводе валюты с

транзитного на текущий счет на основании выписок банка бухгалтер производит внутреннюю запись по счету 52 "Валютные счета" - с кредита субсчета "Транзитный валютный счет" в дебет субсчета "Текущий валютный счет", и списывает возникающую при этом курсовую разницу.

Дебиторская задолженность, числящаяся на счете 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками", в соответствии с требованиями ПБУ 3/2000 подлежит переоценке на последнее число каждого месяца. Поэтому в случае, если выручка признана в одном месяце, а деньги поступают от покупателя в следующем месяце, необходимо произвести списание курсовой разницы: положительная разница, возникающая при росте курса иностранной валюты, в которой выражено обязательство иностранного покупателя, списывается в кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы", а отрицательная, образующаяся при снижении курса иностранной валюты, в дебет этого счета.

Если посредник не участвует в расчетах с иностранным покупателем, т.е. по условиям контракта покупатель перечисляет деньги непосредственно на счет экспортера - никаких дополнительных проводок по счету 62 делать не нужно. В этом случае поступающая от иностранных поку

пателей валютная выручка будет зачислена банком на транзитный валютный счет организации-экспортера и отразится проводкой Дебет 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет" Кредит 62, субсчет "Расчеты с иностранными покупателями".

Если же в расчетах участвует посредник, т.е. если денежные средства от иностранного покупателя поступят не на счет организации-экспортера, а на счет посредника – одновременно с признанием выручки следует составить проводку Дебет 76, субсчет "Расчеты с посредником" Кредит 62, субсчет "Расчеты с иностранными покупателями". Таким образом, в учете экспортера будет отражена задолженность посредника по перечислению сумм, которые поступят на его счет от иностранного покупателя. Денежные средства, которые посредник переведет на счет

экспортера, будут отражаться проводкой Дебет 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет" Кредит 76, субсчет "Расчеты с посредником" с последующим переводом всей суммы на текущий валютный счет проводкой Дебет 52 "Валютные счета", субсчет "Текущий валютный счет" Кредит 52 "Валютные счета", субсчет "Транзитный валютный счет".

### **34. Приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках**

В состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, на основании пункта 2 Приказа Минфина Российской Федерации от 02.07.2010 г. N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (далее - Приказ N 66 н), входят следующие формы:

- **отчет об изменениях капитала (ОКУД 0710003);**
- **отчет о движении денежных средств (ОКУД 0710004);**

- **отчет о целевом использовании полученных средств (ОКУД 0710006).**

Кроме вышеназванных форм к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках пунктом 4 Приказа N 66н установлены **иные приложения, так называемые пояснения.**

Рассмотрим каждый из вышеназванных приложений более подробно.

**Отчет об изменениях капитала.** Как следует из формы ОКУД 0710003, отчет об изменениях капитала состоит из трех разделов.

**Раздел "Движение капитала"** отражает величину уставного капитала, собственных акций, выкупленных у акционеров, добавочного капи-

тала, резервного капитала и нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) - на 31 декабря: отчетного года, предыдущего года и предшествующего предыдущему. При этом вышеуказанные величины показываются по предыдущему и отчетному годам в разрезе увеличения и уменьшения капитала, изменений добавочного и резервных капиталов.

**Раздел 2 "Корректировка в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок"** отражает информацию о корректировке собственного капитала организации, возникшей в связи с изменением учетной политики организации и исправлением ошибок. Указанная корректировка показывается по состоянию на 31 декабря года, предшествующего предыдущему году, на 31 декабря предыдущего года, а также за предыдущий год в разрезе изменений за счет чистой прибыли (убытка) и на основании иных факторов. При этом показатели величины собственного капитала показываются до и после корректировок.

**Раздел 3 "Чистые активы"** отражает данные о величине чистых активов организации по состоянию на 31 декабря: отчетного года; года, предшествовавшего отчетному периоду; года, предшествовавшего предшествующему отчетному периоду.

**Отчет о движении денежных средств.** Указанный отчет (форма ОКУД 0710004) представляет собой обобщение данных о денежных

средствах, а также высоколиквидных финансовых вложениях, которые могут быть легко обращены в заранее известную сумму денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости (далее - денежные эквиваленты). В отчете отражаются фактические поступления и расходования денежных средств организации и их эквивалентов по трем видам операций: текущим, инвестиционным и финансовым, а также остатки денежных средств и денежных эквивалентов на начало и конец отчетного периода - за отчетный период, период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду.

Отчет о движении денежных средств разрешается не представлять субъектам малого предпринимательства и некоммерческим организаци-

ям. На это указывает пункт 85 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина Российской Федерации от 29.07.1998 г. N 34н.

Коммерческие организации (за исключением кредитных организаций), являющиеся юридическими лицами по законодательству Российской Федерации, составляют названный отчет на основании Положения по бухгалтерскому учету "Отчет о движении денежных средств" (ПБУ 23/2011), утв. Приказом Минфина Российской Федерации от 02.02.2011 г. N 11н.

**- Отчет о целевом использовании полученных средств.** Этот отчет (форма ОКУД 0710006) отражает информацию об остатке полученных средств целевого финансирования на начало и на конец отчетного года, о поступлении средств и их расходовании. Указанная информация показывается за отчетный период и за период предыдущего года, аналогичный отчетному периоду. Составляют отчет о целевом использовании полученных средств некоммерческие организации (НКО). При этом общественные организации (объединения) и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг) составляют данный отчет в обязательном порядке. Иные

НКО составляют отчет о целевом использовании полученных средств лишь при формировании соответствующих пояснений.

**Иные приложения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках (т. н. пояснения).**

Указанные пояснения приводятся организациями, если каждый показатель об отдельных видах активов, обязательств, доходов, расходов и хозяйственных операций в отдельности несущественен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности (пункт 11 ПБУ 4/99).

Согласно пункту 4 Приказа N 66н пояснения оформляются в табличной и (или) текстовой форме. При этом содержание пояснений, оформленных в табличной форме, определяется организациями самостоятельно, но с учетом Приложения N 3 к Приказу N 66н.

При этом в Приложениях N 3 указаны следующие пояснения:

- о нематериальных активах (НМА) и расходах на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР);

- об основных средствах;

- о финансовых вложениях;

- о запасах;

- о дебиторской и кредиторской задолженности;

- о затратах на производство;

- о резервах под условные обязательства;

- об обеспечении обязательств;

- о государственной помощи.

Детализацию показателей по соответствующим строкам вышеперечисленных отчетов организации должны определять самостоятельно, что следует из пункта 3 Приказа N 66н.

В случае отсутствия у организации числовых данных соответствующие строки (графы) в формах отчетности прочеркиваются.

### **35. Пояснительная записка к годовому бухгалтерскому (финансовому) отчету, ее содержание**

В пояснительной записке (ПЗ) должна быть приведена информация о данных, требование о раскрытии которых определено в пункте 27 Положения по бухгалтерскому учету (БУ) «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, а также других положениях по БУ (об изменениях учетной политики организации, о материально-производственных запасах, основных средствах, о доходах и расходах организации, о событиях после отчетной даты и условных фактах хозяйственной жизни, об информации по аффилированным лицам, об информации по операционным и географическим сегментам и пр.), и не нашедших отражения в формах бухгалтерской отчетности. Информацию о соответствующих данных рекомендуется включать в ПЗ в виде отдельных разделов.

В ПЗ подлежат раскрытию данные статей, по которым в бухгалтерском балансе (ББ) и отчете о прибылях и убытках отражаются прочие активы, прочие кредиторы, дебиторы, иные обязательства, отдельные виды прибылей и убытков в случае их существенности.

В ПЗ приводят краткую характеристику деятельности организации (обычных видов деятельности; текущей, инвестиционной и финансовой деятельности), основные показатели деятельности и факторы, повлиявшие в отчетном году на финансовые результаты деятельности организации, а также решения по итогам рассмотрения годовой бухгалтерской отчетности и распределения прибыли, оставшейся в распоряжении ор

ганизации, т.е. соответствующую информацию, полезную для получения более полной и объективной картины о финансовом положении организации, финансовых результатах деятельности организации за отчетный период и изменениях в ее финансовом положении.

Организация, применяющая при налогообложении метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг) по мере ее оплаты, приводит отдельно данные о причитающихся налоговых платежах в бюджет, исчисленных на основе представленных налоговых расчетов, и данные, исчисленные на основе сведений о продаже товаров, продукции, работ, услуг и финансовых результатах, отраженных в бухгалтер-

ском учете исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности. При этом дан -ные о налоговых платежах, исчисленных по двум методам, приводятся в разрезе существенных видов налогов и с отражением сумм отклонений.

При изложении основных показателей деятельности может быть приведена характеристика основных средств (доля активной части основных средств, коэффициенты износа, обновления, выбытия и пр.), нематериальных активов, финансовых вложений, научно-технического уровня продукции и пр. При этом информация может быть дополнена необходимыми аналитическими таблицами, расшифровками. Рекомендуется определять тенденции основных показателей деятельности, а также качественные изменения в имущественном и финансовом положении, их причины.

В случае необходимости в ПЗ следует указывать принятый порядок расчета аналитических показателей (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.).

При оценке финансового состояния на краткосрочную перспективу могут приводиться показатели оценки удовлетворительности структуры баланса (текущей ликвидности, обеспеченности собственными средствами и способности восстановления (утраты) платежеспособности). При характеристике платежеспособности следует обратить внимание на та

кие показатели, как наличие денежных средств на счетах в банках, в кассе организации, убытки, просроченные дебиторскую и кредиторскую задолженности, не погашенные в срок кредиты и займы, полноту перечисления соответствующих налогов в бюджет, уплаченные (подлежащие уплате) штрафные санкции за неисполнение обязательств перед бюджетом. Также следует обратить внимание на оценку положения организации на рынке ценных бумаг и причины имевших место негативных явлений.

При оценке финансового положения на долгосрочную перспективу приводится характеристика структуры источников средств, степень зависимости организации от внешних инвесторов и кредиторов и пр. Дается характеристика динамики инвестиций за предыдущие годы и на перспективу с определением эффективности этих инвестиций.

Кроме того, может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются, широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плановых показателей, обеспечения заданных темпов их роста (снижения); уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятий, природоохранных мероприятий и другой информации, интересующей возможных пользователей бухгалтерской отчетности. Порядок расчета основных показателей и методы их анализа изложены в данной работе.

Акционерные общества в ПЗ приводят (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (оплата труда,

премии, комиссионные и иные имущественные предоставления (льготы и привилегии)).

Акционерные общества, ценные бумаги которого обращаются на фондовом рынке, наряду с годовой бухгалтерской отчетностью, сформированной с учетом изложенного выше, составляют годовую бухгалтерскую отчетность исходя из требований Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разрабатываемых Советом по МСФО,

и представляют ее организатору торговли на рынке ценных бумаг, инвестору и другим заинтересованным лицам по их требованию.

### **36. Учет расчетов с учредителями**

Для обобщения информации о всех видах расчетов с учредителями (участниками) организации (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и т.п.): по вкладам в уставный (складочный) капитал организации, по выплате доходов (дивидендов) и др. предназначен счет 75 «Расчеты с учредителями» Государственные и муниципальные унитарные предприятия применяют этот счет для учета всех видов расчетов с уполномоченными на их создание государственными органами и органами местного самоуправления.

К счету 75 "Расчеты с учредителями" могут быть открыты субсчета:

75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал",

75-2 "Расчеты по выплате доходов" и др.

**На субсчете 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал"** учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по вкладам в его уставный (складочный) капитал.

При создании акционерного общества по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетом 80 "Уставный капитал"

принимается на учет сумма задолженности по оплате акций. При фактическом поступлении сумм вкладов учредителей в виде денежных средств производятся записи по кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами по учету денежных средств. Взнос вкладов в виде материальных и иных ценностей (кроме денежных средств) оформляется записями по кредиту счета 75 "Расчеты с учреди-

телями" в корреспонденции со счетами 08 "Вложения во внеоборотные активы", 10 "Материалы", 15 "Заготовление и пр

В аналогичном порядке отражаются в бухгалтерском учете расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал с учредителями (участниками) организаций других организационно-правовых форм. При этом запись по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 80 "Уставный капитал" производится на всю величину уставного (складочного) капитала, объявленную в учредительных документах.

Унитарные предприятия применяют субсчет 75-1 "Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал" для учета расчетов с государственным органом или органом местного самоуправления по имуществу, передаваемому на баланс на праве хозяйственного ведения или оперативного управления (при создании предприятия, пополнении его оборотных средств, изъятии имущества). Эти предприятия именуют данный субсчет "Расчеты по выделенному имуществу". Учетные записи по нему производятся в порядке, аналогичном порядку учета расчетов по вкладам в уставный (складочный) капитал.

**На субсчете 75-2 "Расчеты по выплате доходов"** учитываются расчеты с учредителями (участниками) организации по выплате им доходов. Начисление доходов от участия в организации отражается записью по дебету счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" и кредиту счета 75 "Расчеты с учредителями". При этом начисление и выплата доходов работникам организации, входящим в число его учредителей (участников), учитывается на счете 70 "Расчеты с персоналом по оплате труда". Выплата начисленных сумм доходов отражается по дебе

ту счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При выплате доходов от участия в организации продукцией (работами, услугами) этой организации, ценными бумагами и т.п. в бухгалтерском учете производятся записи по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" в корреспонденции со счетами учета продажи соответствующих ценностей.

Суммы налога на доходы от участия в организации, подлежащие удержанию у источника выплаты, учитываются по дебету счета 75 "Расчеты с учредителями" и кредиту счета 68 "Расчеты по налогам и сборам".

Субсчет 75-2 "Расчеты по выплате доходов" применяется также для отражения расчетов по распределению прибыли, убытка и других результатов по договору простого товарищества. Учетные записи по этим операциям производятся в аналогичном порядке.

Аналитический учет по счету 75 "Расчеты с учредителями" ведется по каждому учредителю (участнику), кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

Учет расчетов с учредителями (участниками) в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 75 "Расчеты с учредителями" обособленно.

## **37. Учет расчетов с персоналом по оплате труда**

### **Синтетический учет оплаты труда.**

Для обобщения информации о расчетах с персоналом по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов

по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия предназначен счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». К данному счету могут быть открыты, например, следующие субсчета:

70-1 «Расчеты с сотрудниками, состоящими в штате организации»;

70-2 «Расчеты с совместителями»;

### 70-3 «Расчеты по договорам гражданско-правового характера».

По кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются суммы:

- оплаты труда, причитающиеся работникам, – в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) и других источников;

- оплаты труда, начисленные за счет образованного в установленном порядке резерва на - оплату отпусков работникам и резерва вознаграждений за выслугу лет, выплачиваемого один раз в год, – в корреспонденции со счетом 96 «Резервы предстоящих расходов»;

- начисленных пособий по социальному страхованию пенсий и других аналогичных сумм в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

- начисленных доходов от участия в капитале организации и т.п. – в корреспонденции со счетом 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» отражаются:

- выплаченные суммы оплаты труда, премий, пособий, пенсий и т.п.;

- выплаченные суммы доходов от участия в капитале организации;

- суммы начисленных налогов, платежей по исполнительным документам и других удержаний.

Начисленные, но не выплаченные в установленный срок (из-за неявки получателей) суммы отражаются по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными деби-

торами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по депонированным суммам»).

### **Аналитический учет оплаты труда**

Аналитический учет по счету70 “Расчеты с персоналом по оплате труда” ведется в отношении каждого работника предприятия. В целях аналитического учета предприятиями ведутся лицевой счет работника, налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц и расчетно-платежные ведомости. Учет депонированной заработной платы ведется по каждому работнику в реестре невыданной заработной платы, на депонентских карточках или книге невыданной заработной платы.

Лицевой (личный) счет открывается при приеме сотрудника на работу и применяется для ежемесячного отражения сведений о заработной плате, выплачиваемой работнику в течение календарного года. При приеме работника на работу сведения из личной карточки работника (форма №Т-2) переносятся в его лицевой счет. Здесь фиксируются все начисления и удержания из заработной платы работника на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплаты.

1 января каждого года на работника открывается новый лицевой счет. Данные расчетов, отраженных в лицевых счетах работников, записываются затем в налоговую карточку работника и в расчетно-платежную ведомость. В расчетно-платежную ведомость заносят суммы начисленной заработной платы по ее видам, суммы удержаний и непосредственно суммы к выдаче работнику.

Основанием для заполнения лицевых счетов являются таблицы учета использования рабочего времени, наряды на сдельную работу, наряды-заказы на выполнение работы, листки о временной нетрудоспособности, приказы (распоряжения) администрации о выплате премий, оказании

материальной помощи, исполнительные документы, поступившие в организацию, и др.

### **Отражение в учете операций по выплате заработной платы с использованием банковских карт**

Организация перечисляет банку сумму, необходимую для выплаты заработной платы всем сотрудникам, одним платежным поручением. В банк в согласованные сроки должна быть передана специальная ведомость, в которой указывают табельные номера, фамилии, имена, отчества сотрудников и суммы заработной платы, подлежащие выдаче. Банк производит зачисления денежных средств на банковские счета сотрудников только на следующий день после того, как от организации поступило платежное поручение. При этом обязательства организации-работодателя по выплате заработной платы сотрудникам считаются погашенными в тот момент, когда банк списал деньги со счета организации. На дату списания, которая указана в выписке банка, бухгалтер организации должен сделать проводку по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 51 «Расчетные счета». После списания денежных средств со счета организации банк представляет выписки с карточного счета каждого сотрудника. Обычно такие выписки представляются до 5-го числа месяца, следующего за месяцем, за который выплачена заработная плата.

Составляя договор на обслуживание банковских карточек, банк предусматривает сумму, которую ему должна заплатить данная организация за открытие лицевых счетов и их обслуживание. В соответствии с пунктом 11 ПБУ 10/99 расходы организации по оплате услуг банка относятся к операционным расходам и отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы».

## **38. Учет затрат на восстановление и ремонт основных средств**

В нормативных документах по бухгалтерскому учету и отчетности предлагается на выбор **один из нескольких методов** отнесения затрат по капитальному ремонту на себестоимость продукции, работ, услуг.

**Первый метод** предполагает создание в организации ремонтно-строительной группы, затраты которой собираются на счете 23 «Вспомогательные производства», т.е. Д-23 К-10, 70 и др. В дальнейшем их списывают на затраты производства или расходы на продажу - Д-20, 44 К-23. Можно сразу расходы на ремонт отнести на себестоимость продукции или на расходы на продажу - Д-20, 43 К-10, 70 и др. Этот метод применяется при небольших объемах ремонта и равномерных расходах в течение отчетного периода.

**Второй метод** предполагает образование ремонтного фонда (резерва). Он создается ежемесячно с отнесением средств на счет 96 «Резервы предстоящих расходов», субсчет «Ремонтный фонд». Образование резерва отражается проводкой:

Д-т 20 «Основное производство», 44 «Расходы на продажу» и др.;

К-т 96 «Резервы предстоящих расходов».

Затем фактические затраты на ремонт основных средств списываются за счет созданного резерва, т.е. составляются проводки:

Д-т 96 «Резервы предстоящих расходов»;

К-т 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

В конце года на счете 96 остаются суммы неиспользованного резерва, которые:

- относятся на доходы Д-96 К-91 (сумма экономии или суммы, образовавшиеся в связи с сокращением объема работ);

- переносятся на следующий год, если ремонт не завершен.

**Третий метод** предполагает отнесение фактических произведенных затрат на расходы будущих периодов. В этом случае фактически произведенные расходы на ремонт основных средств (ОС) отражаются проводкой Д-97 К-10 и др. Собранные на счете 97 «Расходы будущих периодов» субсчет «Ремонтный фонд», эти затраты в дальнейшем списываются на затраты производства или расходы на продажу равномерно в течение периода ремонта, т.е. Д-20, 44 К-97.

Следует иметь в виду, что на стоимость возвратных материальных ценностей, полученных в результате проведения ремонта, уменьшается сумма затрат на капитальный ремонт что оформляется проводками:

1) Д-10, К-23 - при первом методе;

2) Д-10, К-96 - при втором методе;

3) Д-10, К-97 - при третьем методе.

При капитальном ремонте, осуществляемом подрядным способом, все затраты по ремонту ОС отражаются в бухгалтерском учете подрядчика. Работы осуществляются на основании договора подряда. По окончании ремонта объект ОС принимается на основании акта приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (ф. № ОС-3). Акт подписывается работником структурного подразделения организации, уполномоченного на приемку основных средств, и представителем организации, производившего работы и сдается в бухгалтерию организации. Затем акт подписывается главным бухгалтером и утверждается руководителем организации. В технический паспорт соответствующего объекта основных средств вносятся необходимые изменения в характеристику объекта, связанные с выполнением видов работ. Акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр

остается у организации, второй передают организации, проводившей восстановление, ремонт, реконструкцию, модернизацию, ОС.

Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости работ. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют организации счета, на основании которых составляются проводки:

1. Д-т 20 «Основное производство»

или Д-т 96 «Резерв предстоящих расходов»

или Д-т 97 «Расходы будущих периодов»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на сумму принятых ремонтных работ.

2. Д-т 19 «НДС по приобретенным ценностям»

К-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - по принятым ремонтным работам.

3. Д-т 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

К-т 51 «Расчетный счет» - при оплате счетов подрядчиков.

Затраты по модернизации и реконструкции ОС учитываются в течение срока их производства на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». По окончании данных работ затраты по ним списываются:

Дт 01 – Кт 08 - на увеличение первоначальной стоимости реконструируемого или модернизируемого объекта ОС, если данные работы улучшают ранее существовавшие технические показатели объекта, т.е. по окончании модернизации или реконструкции объекта ОС ожидается увеличение срока его полезного использования, и/или увеличение его производительности, и/или улучшение качества продукции и т.п.

Учебно-методическое издание

Килимник Евгений Витальевич

**Учебно-методическое пособие**

**ЭКОНОМИКА**

В 3 частях

Часть I

Редактор Е.Ю. Базаров

Компьютерная верстка Я.С. Кожакина

**Учредитель, издатель:** Академия туризма и международных отношений

**Е-mail:** [uralinsttur@yandex.ru](mailto:uralinsttur@yandex.ru)

**Сайт:** [www.uralinsttur.ru](http://www.uralinsttur.ru)

**Почтовый адрес издательства:** 620034, Екатеринбург, ул.Марата, 17

**Главный редактор:** Пирогова Ольга Вячеславовна

**Е-mail редакции:** [uralinsttur@yandex.ru](mailto:uralinsttur@yandex.ru)

Оригинал-макет изготовлен в издательском центре  
Академия туризма и международных отношений

**Тел/Факс:** (343) 245-36-51

Подписано в печать 31.10.2016 г. Форма 60x84 1/16.

Бумага для множительных аппаратов.

Печать на ризографе. Гарнитура Times New Roman  
Усл. Печ. л. 1,8

Тираж 300 экземпляров. Заказ №2.

Академия туризма и международных отношений  
620034, Екатеринбург, ул. Марата, 17

© Академия туризма и международных отношений, 2016

