

# **1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

## **1.1. ОБЩИЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА. БАЛАНСОВОЕ ОБОБЩЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ**

Хозяйственный учет - это организованная в общегосударственном масштабе обоснованная система отражения хозяйственных процессов в их количественном и качественном выражении, необходимая для руководства производством и распределением.

Существуют следующие виды народнохозяйственного учета: статистический, оперативный и бухгалтерский.

Статистический учет - это система сбора и обобщения информации о массовых (общественных) явлениях, фактах или процессах с целью управления и контроля над ними.

Оперативный учет – это система наблюдения и текущего контроля за отдельными фактами или процессами с целью руководства ими в момент их совершения.

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

Ведение бухгалтерского учета в Российской Федерации регулируется Федеральным Законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 №402-ФЗ.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

1. формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

2. обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией

хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Для отражения хозяйственных операций (производства, реализации и т.п.) используются три вида измерителей: натуральные, трудовые и денежные.

Натуральные измерители необходимы для получения информации об объектах учета в количественном выражении. Единицами измерения являются меры длины, массы, объема. Они применяются для учета товарно-материальных ценностей (основных средств, материалов, готовой продукции, товаров и т.п.). С помощью этих измерителей осуществляется контроль за наличием и движением имущества предприятия, объемом процессов заготовления, производства и реализации.

Трудовые измерители применяются для учета затрат рабочего времени. Единицами измерения являются минуты, часы, дни и т.п. На основании данных об объеме отработанного времени начисляется заработная плата. Используя трудовые измерители в сочетании с натуральными, можно определить производительность труда (количество продукции, выпущенной в единицу времени, или время, затраченное на единицу продукции) и т.д.

Денежный измеритель является обобщающим, универсальным, наиболее важным в учете. С его помощью хозяйственные операции, исчисленные в натуральных и трудовых измерителях, обобщаются в целом, что позволяет получать сравнимые финансовые данные.

Под предметом бухгалтерского учета следует понимать хозяйственные средства во взаимосвязи с источниками их формирования и оборот, совершаемый в процессе производственно-хозяйственной деятельности.

Метод бухгалтерского учета – это комплекс способов и приемов, в результате применения которых достигается обоснованное взаимосвязанное отражение деятельности предприятия.

Элементами метода бухгалтерского учета являются: документация, инвентаризация, обобщение информации на счетах, двойная запись, составление баланса и отчетность.

Бухгалтерский баланс - это сгруппированные в определенном порядке сведения о величине средств предприятия в едином денежном измерителе на конкретный момент времени. Баланс представляет собой двустороннюю

таблицу, левая часть которой - актив, а правая - пассив. В активе баланса показываются средства предприятия, в пассиве - источники средств предприятия.

Балансы Российской Федерации и балансы предприятий стран с развитой рыночной экономикой имеют принципиальные различия как по структуре средств в активе, так и по структуре источников в пассиве. Один и тот же баланс зарубежного предприятия составляют по разной форме: более детализированная для совета директоров компании, более сокращенная для акционеров, налоговых органов, для ежегодной публикации в газетах и журналах.

Общая идея применения балансового метода состоит в выравнивании суммарного значения показателей, записанных в левой и правой сторонах формального уравнения двойственности.

Принцип двойственности (двусторонности) относится к основополагающим фундаментальным концепциям бухгалтерского учета.

Он формулируется уравнением, связывающим между собой три базовых понятия: экономические ресурсы (активы экономического субъекта или его имущество), капитал собственника и обязательства экономического субъекта перед кредиторами (в британско-американской трактовке - пассивы).

В общем виде уравнение двойственности записывается следующим образом:

Активы - Пассивы = Собственный капитал

Левую часть уравнения называют *чистой стоимостью имущества, или нетто-активами*.

В современной теории и практике наиболее известно не капитальное, а *формальное уравнение двойственности* (его еще называют учетным или балансовым уравнением), на котором базируется форма финансовой отчетности «Бухгалтерский баланс»:

Активы = Собственный капитал + Пассивы

Иными словами, это уравнение означает:

<p><b>Активы = Полный капитал, инвестированный владельцами и сторонними кредиторами.</b></p>
--

Термин «баланс» широко известен специалистам в области учета, анализа и управления и употребляется в значении равновесия (от фр. balance - весы).

При построении бухгалтерских балансов должны быть учтены требования следующих принципов:

- Денежного выражения (показатели баланса записываются в едином денежном измерителе).

- Имущественной обособленности предприятия.
- Непрерывности функционирования предприятия.
- Учета по себестоимости (активы отражаются по суммам, уплаченным за их приобретение, а не по текущим рыночным ценам).
- Двойственности.

По своему строению бухгалтерский баланс - двухсторонняя таблица, левая сторона которой называется «актив» и отражает хозяйственные средства предприятия, а правая сторона называется «пассив» и отражает источники образования этих средств. То обстоятельство, что в активе и пассиве бухгалтерского баланса записаны данные об одном и том же имуществе, но только в различной группировке, обуславливает равенство

итогов актива и пассива баланса:  $\sum A = \sum П$

Основным элементом бухгалтерского баланса является *балансовая статья*, которая соответствует конкретному виду имущества или источнику. Каждая строка (статья) баланса имеет свой порядковый номер. Балансовые статьи объединяются в *группы*. Группы балансовых статей объединяются в разделы согласно экономическому содержанию.

Итоговая сумма по всем разделам актива и итоговая сумма по всем разделам пассива называется *валютой баланса*. Если итоговая сумма в активе не совпадает с итоговой суммой пассива (т.е. отсутствует баланс), то это является свидетельством допущенных ошибок в учете и отражении информации. Активов не может быть больше или меньше источников, за счет которых они сформированы. Это вытекает из принципа двойственности.

## 1.2. БУХГАЛТЕРСКИЕ СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и учета однородных хозяйственных операций.

Для каждого вида имущества, обязательства и операции открываются отдельные счета со своим наименованием и цифровым номером (шифром), например, 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютный счет», 75 «Расчеты с учредителями», 99 «Прибыль и убытки», 80 «Уставный капитал» и др.

Каждый счет представляет собой двухстороннюю таблицу: левая сторона счета — дебет (от лат. «должен»), правая сторона — кредит (от лат. «верит»). Для одних счетов дебет означает увеличение, кредит — уменьшение, а для других, наоборот, дебет — уменьшение, а кредит — увеличение.

В зависимости от содержания бухгалтерские счета подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные.

Счета являются активными по экономическому содержанию, т. е. это те счета, которые предназначены для учета имущества по наличию, составу и размещению. В балансе они расположены в активной части баланса. Сальдо (остаток) имеет дебетовый остаток. Например, счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 10 «Материалы», 01 «Основные средства» и др.

Структура активного счета показана на рис.1.

№ активного счета	
Дебет	Кредит
Сальдо (Сн) – остаток активов на начало отчетного периода	
Хозяйственные операции, вызывающие увеличение активов в отчетном периоде (+)	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение активов в отчетном периоде (-)
Сумма оборотов по дебету (Од)	Сумма оборотов по кредиту (Ок)
Сальдо (Ск) – остаток активов на конец отчетного периода	
$Ск = Сн + Од - Ок$	

Рис.1. Структура активного счета

Счета считаются пассивными по экономическому содержанию, т. е. когда они отражают учет имущества по источникам его образования. В балансе они расположены в пассивной части. Сальдо имеют кредитовый остаток. Например, счета 80 «Уставный капитал», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам» и др.

Структура пассивного счета показана на рис.2.

№ пассивного счета		Кредит
Дебет		
		Сальдо (Сн) – остаток обязательств или источников формирования имущества на начало отчетного периода
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение задолженности по обязательствам или источников формирования имущества		Хозяйственные операции, вызывающие увеличение задолженности по обязательствам или источников формирования имущества
Сумма оборотов по дебету (Од)		Сумма оборотов по кредиту (Ок)
		Сальдо (Ск) – остаток обязательств или источников формирования имущества на конец отчетного периода
		$Ск = Сн + Ок - Од$

Рис.2. Структура пассивного счета

Существуют также субсчета, которые открываются в развитие основных счетов. Например, к счету 10 «Материалы» открываются счета 10.1 «Сырье и материалы», 10.2. «Комплекующие изделия и полуфабрикаты», к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» - 69.1 «Расчеты по социальному страхованию», 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» и др.

Между счетами бухгалтерского учета существует тесная взаимосвязь, которая называется корреспонденцией счетов, а счета корреспондирующими. Каждая хозяйственная операция записывается в одной и той же сумме на счета дважды: в дебет одного и кредит другого счета. Такой способ записи хозяйственных операций называется методом двойной записи. Взаимосвязь между этими счетами выражается в виде бухгалтерских записей (проводок), которые могут быть простые и сложные. При простых проводках дебетуется один счет в корреспонденции с кредитом другого счета.

Применение сложных проводок сокращает количество учетных записей, что в свою очередь экономит время, необходимое для осуществления учетных и аналитических функций.

Для получения обобщенных учетных данных бухгалтерский учет осуществляется в двух разрезах – синтетическом и аналитическом.

На синтетических счетах отражается обобщенная информация об объектах бухгалтерского учета в денежном выражении.

На аналитических счетах отражается детальная информация об объектах бухгалтерского учета. Они открываются в дополнение к синтетическим

счетам с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду имущества и обязательств предприятий.

Промежуточным звеном между синтетическим и аналитическим учетами являются субсчета. Они открываются в развитие основного синтетического счета. На этих счетах имеется возможность получить необходимые сведения об отдельных группах объектов, входящих в состав номенклатуры.

Существуют также забалансовые счета, на которых отражается информация о средствах предприятия, которые ему не принадлежат, но временно находятся в его пользовании или распоряжении.

В бухгалтерском учете счета имеют свою классификацию по экономическому содержанию и структуре, а также по отношению к балансу. Совокупность всех счетов бухгалтерского учета представлена в плане счетов. В соответствии с приказом Минфина РФ от 31.12.2000 г. № 94н (в редакции от 08.11.2010) на территории России используется план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, на основании которого министерства разрабатывают уточненный план счетов применительно к определенной отрасли народного хозяйства.

Обобщение учетных данных за месяц осуществляется в оборотной ведомости, которая представляет собой свод оборотов и сальдо по всем счетам синтетического учета. Следует иметь в виду что, в данной ведомости сальдо на начало месяца по дебету всех счетов должно быть равно сальдо начальному по кредиту всех счетов, что обусловлено равенством актива и пассива баланса на начало месяца. Оборот за месяц по дебету всех счетов должен быть равен обороту по кредиту всех счетов, что обусловлено применением двойной записи на счетах бухгалтерского учета. Сальдо конечное по дебету всех счетов должно быть равно сальдо конечному по кредиту всех счетов, что будет являться балансом на конец отчетного периода.

### **1.3. ДОКУМЕНТЫ, УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ И ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Документ - материальный носитель информации, оформленной в установленном порядке, имеющий в соответствии с действующим законодательством правовое значение.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами и на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.



Учетные регистры представляют собой разграфленные листы бумаги, используемые для регистрации бухгалтерских записей по счетам. Учетные регистры различаются по внешнему виду, объему содержания и характеру записей.

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

Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях.

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

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

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

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Под формой бухгалтерского учета понимается процесс обработки учетной информации с использованием различных регистров аналитического и синтетического учета, их состояние, взаимосвязь и последовательность записи в них.

В настоящее время применяются следующие формы бухгалтерского учета: мемориально-ордерная, журнально-главная, журнально-ордерная, таблично-автоматизированная, простая, упрощенная.

*В мемориально-ордерной форме учета* используются книжные и карточные регистры. Синтетический учет ведется в книгах, а для аналитического учета используют главным образом карточки. Сущность формы сводится к тому, что на каждый первичный документ (отдельную хозяйственную операцию) или группу однородных первичных документов (хозяйственных операций) составляется мемориальный ордер.

Все мемориальные ордера по мере их составления регистрируют в специальном регистрационном журнале. Каждому мемориальному ордеру присваивается порядковый номер.

После записи в регистрационном журнале ежемесячно данные мемориальных ордеров переносятся в Главную книгу, которая является систематическим регистром синтетического учета. В Главной книге записи группируются: дебетовые и кредитовые обороты по каждому синтетическому счету записываются отдельно в колонках по корреспондирующим счетам.

В конце месяца на основании итогов Главной книги составляется оборотная ведомость по счетам синтетического учета обычной или шахматной формы. Данные Главной книги и оборотной ведомости используются для составления бухгалтерского баланса и отчетности.

Аналитический учет при мемориально-ордерной форме ведется в книгах, карточках или на свободных листах. Записи в регистры аналитического учета делаются непосредственно из документов, приложенных к мемориальным ордерам. В конце месяца на основании записей в аналитических учетных регистрах составляются оборотные, или сальдовые ведомости – одна ведомость на группу аналитических счетов, объединяемых соответствующим синтетическим счетом. Данные этих ведомостей для сверки итогов оборотов и сальдо аналитических счетов с объединяющими их синтетическими счетами.

Мемориально-ордерная форма учета отличается простотой учетных регистров и техникой учетных записей. Однако недостатком этой формы является многократность записей, большое число переписываний одной и той же информации из документов в ведомости, мемориальные ордера, журналы, регистры синтетического и аналитического учета.

Разновидностью мемориально-ордерной формы учета является форма Журнал-Главная книга. При этой форме на основании документов или накопительных ведомостей также составляются мемориальные ордера.

Главное отличие книги от мемориально-ордерной формы в том, что составляется комбинированный регистр Журнал-Главная книга. В ней хронологическая регистрация мемориальных ордеров совмещена с систематической записью по синтетическим счетам.

*Журнал-Главная книга* представляет собой регистр, в котором одна сторона отражает структуру регистрационного журнала (то есть номер мемориального ордера, дату его составления, сумму мемориальных ордеров), другая сторона предназначена для записи операций по дебету и кредиту синтетических счетов.

Журнал-Главная книга содержит остатки на начало месяца по всем синтетическим счетам, в конце месяца подсчитываются обороты по дебету и кредиту каждого счета и выводятся остатки на конец месяца. Наличие этих данных позволяет не составлять оборотную ведомость по синтетическим счетам.

Баланс составляется по данным Журнала-Главной книги.

Аналитический учет ведется в книгах, по данным которых составляются оборотные ведомости по аналитическим счетам. Итоги ведомостей сверяются с данными Журнала-Главной книги.

Достоинством формы является сочетание в Журнале-Главной книге хронологических и синтетических записей, простота учетных регистров. Однако при большом количестве счетов Журнал-Главная книга становится громоздкой, что приводит к ошибкам.

#### *Способы исправления ошибок в учетных регистрах*

В бухгалтерском учете применяется несколько способов исправления ошибок в учетных регистрах:

- Корректирующий
- Дополнительная запись
- Красное сторно

*Корректирующий способ* предназначен для исправления арифметических ошибок и описок в первичных документах. Неправильная запись исправляется на правильную, ставится подпись, «исправлено» и дата.

*Способ дополнительной проводки* используется для исправления неверно отраженных сумм при правильной корреспонденции счетов. При этом способе производится дополнительная запись по таким же счетам на недостающую сумму.

*Способ «красное сторно».* Если на счетах бухгалтерского учета была отражена сумма большая, чем в документе, или сделана неверная корреспонденция счетов, используется данный способ. Исправляющие записи выполняются красными чернилами или обводятся в рамочку. Записи, выполненные красными чернилами, считаются в бухгалтерском учете со знаком минус. Эти записи вычитаются при сложении, и тем самым устраняется неправильная запись. После этого составляется правильная запись дополнительной проводкой.

## **Вопросы для самопроверки**

1. Понятие хозяйственного учета.
  2. Виды учета, их единство и отличия.
  3. Задачи бухгалтерского учета
  4. Измерители, используемые в хозяйственном учете.
  5. Предмет бухгалтерского учета.
  7. Источники образования и назначения хозяйственных средств.
  8. Классификация хозяйственных средств по их функциональной роли и размещению.
  9. Понятие хозяйственных процессов на предприятиях связи.
  10. Понятие метода бухгалтерского учета.
  11. Документация бухгалтерского учета.
  12. Характеристика инвентаризации средств предприятия.
  13. Цели и оценка калькуляции в бухгалтерском учете.
  14. Бухгалтерский баланс по экономическому содержанию и построению.
  15. Характеристика разделов и статей актива и пассива баланса.
  16. Взаимосвязь разделов актива и пассива баланса.
  17. Характеристика четырех типов хозяйственных операций.
  18. Взаимосвязь бухгалтерского баланса с изменениями хозяйственных средств предприятия.
1. Назначение счетов в бухгалтерском учете.
  2. Бухгалтерские счета как элемент метода бухгалтерского учета.
  3. Структура активных и пассивных счетов.
  4. Забалансовые счета.
  5. Отражение на счетах хозяйственных операций на основе бухгалтерских документов.
  6. Сущность и значение двойной записи.
  7. Счета синтетического и аналитического учетов, субсчета.
  8. Систематическая и хронологическая системы записи.
  9. Оборотные ведомости, порядок их составления и значения.
  10. Классификация счетов бухгалтерского учета.
  11. План счетов бухгалтерского учета.
1. Сущность и значение документов.
  2. Сущность машинных носителей информации.
  3. Основные признаки классификации документов.
  4. Классификация документов по назначению.
  5. Требования, предъявляемые к содержанию и форме документов.
  6. Организация хранения документов на предприятии.
  7. Понятие и классификация регистров.
  8. Порядок регистрации хозяйственных операций.
  9. Способы исправления ошибок в учетных регистрах.
  10. Формы бухгалтерского учета, применяемые на предприятиях связи.
  11. Характеристика журнально-ордерной формы учета.
  12. Характеристика автоматизированной формы бухгалтерского учета.

## 2. ОРГАНИЗАЦИЯ И ВЕДЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии, соблюдение законодательства несет руководитель. В зависимости от объема учетной работы руководитель может:

- учредить бухгалтерскую службу, как отдельное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером
- ввести в штат должность бухгалтера
- передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета специализированной организации или бухгалтеру-специалисту
- вести бухгалтерский учет лично.

На должность главного бухгалтера рекомендуются лица, имеющие высшее специальное образование или стаж по специальности не менее трех лет.

Основные функции, выполняемые бухгалтерией:

- учет материально-технических ценностей (основных средств, материалов)
- учет расчетов по оплате труда
- учет затрат на производство
- учет финансовой деятельности (реализации продукции, прибыли, фондов и резервов)
- учет денежных операций (денежных средств в кассе, на расчетном счете, расчетов с поставщиками, прочими кредиторами, расчетов с бюджетом и т.п.)
- составление бухгалтерской отчетности.

Руководитель предприятия формирует учетную политику на основе ПБУ 1 «Учетная политика организации» от 09.12.98г. №64н, введенного в действие с 1 января 1999 г.

**Учетная политика** – это совокупность способов ведения бухгалтерского учета на конкретном предприятии, то есть осуществляется выбор одного из нескольких вариантов, допускаемых законодательством. Например, способ определения момента реализации по оплате или по отгрузке, критерии отнесение материальных ценностей к основным средствам или малоценным и быстроизнашивающимся предметам и т.д.

Под формированием учетной политики понимается выбор и обоснование одного из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами, способов организации и ведения бухгалтерского учета.

Обычно учетная политика разрабатывается ее основными пользователями, т.е. бухгалтерами.

Лицом, официально отвечающим за формирование учетной политики согласно ПБУ, является главный бухгалтер, но при этом утвердить учетную политику должен руководитель организации. В пункте 2 ст. 7 Федерального

закона «О бухгалтерском учете» подчеркивает, что главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики.

Итак, согласно п.4 ст.6 Федерального закона «О бухгалтерском учете», принятая учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

В целях обеспечения сопоставимости данных бухгалтерского учета изменения учетной политики должны вводиться с начала финансового года.

Согласно п.12 ст.167 НК РФ принятая организацией учетная политика для целей налогообложения утверждается соответствующими приказами, распоряжениями руководителя организации.

Учетная политика для целей налогообложения применяется с 1 января года, следующего за годом утверждения ее соответствующим приказом, распоряжением руководителя организации.

Согласно некоторым положениям нормативных документов, а также существующей традиции пояснительная записка к бухгалтерской отчетности составляется из отдельных разделов. При этом утверждаются:

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

Формы первичных учетных документов, которые применяются для отражения фактов хозяйственной деятельности.

Порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации.

Порядок контроля за хозяйственными операциями.

Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

### ***Обязанности главного бухгалтера, определенные нормативными правовыми актами***

Согласно действующим нормативным правовым актам главный бухгалтер предприятия обязан:

- 1) обеспечить соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации;
- 2) обеспечить контроль за движением имущества и выполнением обязательств;
- 3) согласовать перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов;

- 4) подписывать документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами в случае отсутствия на то уполномоченных им лиц;
- 5) заверять своей подписью количество листов в кассовой книге и исправления, которые в нее вносятся;
- 6) осуществлять контроль за правильностью ведения кассовой книги;
- 7) исполнять обязанности кассира на малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, если это определено приказом руководителя предприятия;
- 8) составлять достоверную бухгалтерскую отчетность на основе первичных документов и бухгалтерских записей; представлять ее в установленные сроки соответствующим органам и подписывать бухгалтерскую отчетность;
- 9) подписывать сводную бухгалтерскую отчетность;
- 10) формировать учетную политику предприятия;
- 11) широко использовать современные средства механизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета;
- 12) проводить проверку организации бухгалтерского учета и отчетности в производственных (структурных) единицах предприятия, а также в производствах и хозяйствах, выделенных на отдельный баланс, своевременный инструктаж работников по вопросам бухгалтерского учета, контроля и отчетности;
- 13) обеспечить сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в установленном порядке в архив;
- 14) тщательно контролировать взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдения платежной дисциплины;
- 15) тщательно контролировать законность списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
- 16) исполнять обязанности законных представителей налогоплательщика;
- 17) подписывать доверенность от имени юридического лица, основанного на государственной или муниципальной собственности, на получение или выдачу денег и других имущественных ценностей;

18) совершать иные действия в интересах предприятия, предусмотренные действующими нормативными правовыми актами.

***Ответственность главного бухгалтера, установленная нормативными правовыми актами***

Главный бухгалтер предприятия несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Кроме того, главный бухгалтер также несет ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций.

Фактически это означает, что главный бухгалтер предприятия несет ответственность в следующих случаях:

- 1) за неправильное ведение бухгалтерского учета, следствием чего явились запущенность в бухгалтерском учете и искажения в бухгалтерской отчетности ;
- 2) за принятие к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат установленному порядку приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- 3) за несвоевременную и неправильную выверку операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами;
- 4) за нарушение порядка списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;
- 5) за составление недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;
- 6) за другие нарушения действующего законодательства.

**Вопросы для самопроверки**

1. Организация бухгалтерского учета на предприятии
2. Права и обязанности главного бухгалтера
3. Учетная политика предприятия



### **3. БУХГАЛТЕРСКИЙ (ФИНАНСОВЫЙ) УЧЕТ**

#### **3.1. Бухгалтерский (Финансовый) учет и его особенности**

*Бухгалтерский учет* представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций с целью представления необходимой информации ее пользователям для принятия управленческих решений. Упорядоченность системы определяется заданным порядком оформления информации, первичными учетными документами, накопления и систематизации на их основе в учетных регистрах.

Принципы лежат в основе разработки конкретных правил ведения учета, закрепленных в стандартах, инструкциях, положениях, регламентирующих учет.

1. Принцип имущественной обособленности организации означает разделенность имущества организации и имущества других субъектов гражданского оборота, в том числе собственников. В бухгалтерском учете и отчетности следует отражать только имущество, которое согласно законодательству признается собственностью организации. Все прочие ценности, денежные средства и обязательства должны учитываться за балансом.
2. Принцип продолжающейся деятельности (непрерывности) основывается на предположении о том, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и в скором времени не предвидится ее ликвидация.
3. Принцип последовательности (постоянства) состоит в том, что, выбрав однажды какой-то метод учета, организация придерживается его в течение определенного времени, пока не возникнут веские причины для изменения метода. Выбранные методы закрепляются учетной политикой организации на год или более продолжительное время.
4. Принцип денежной оценки предполагает, что деньги являются общим измерителем финансово-хозяйственной деятельности. В бухгалтерском учете регистрируется только та информация, которая может быть представлена в денежном выражении.
5. Принцип идентификации заключается в том, что все доходы и расходы, полученные или понесенные в отчетном периоде, считаются доходами и расходами отчетного периода независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств.
6. Принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни предполагает, что расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам. Процесс соотнесения доходов и расходов происходит с помощью метода начислений.

7. Принцип осмотрительности (осторожности) ориентирован на учет потенциальных убытков или пассивов, а не прибылей или активов. Прибыль отражается в учете после совершения операций, а убыток – с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов.

8. Принцип существенности важен в процессе определения расходов и доходов данного отчетного периода и предопределяет установление правил отражения незначительных операций и предметов. Незначительные события могут не приниматься во внимание. Но вся важная информация должна быть раскрыта полностью.

9. Принцип двойной записи – в бухгалтерском учете все хозяйственные операции получают двойственное отражение.

10. Приоритет содержания перед формой подразумевает, что факты хозяйственной жизни организации должны отражаться в бухгалтерском учете исходя не только из их правовой формы, но и, самое главное, из их экономического содержания и условий хозяйствования.

Характеристика бухгалтерского финансового учета как объекта исследования базируется на использовании системного подхода. Он предполагает обособленный анализ объекта: определение самого понятия, его эволюцию, выявление его основных черт, задач и принципов, взаимосвязь с другими подсистемами. Это позволяет определить бухгалтерский финансовый учет как отдельный вид бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет занимает центральное место в системе управления в условиях рыночной экономики из-за соблюдения следующих требований:

*документальное оформление всех хозяйственных операций* предусматривает, что все факты хозяйственной деятельности должны фиксироваться документами в письменной форме;

*своевременность учета* означает, что учет должен предоставлять все необходимые сведения о деятельности организации в строго установленные сроки;

*точность и объективность учета* - подразумевает, что все учетные сведения должны быть правильными, верно отражающими действительность;

*полнота учета* - предусматривает охват всех сторон деятельности организации и полную характеристику всех производимых операций;

*приоритет содержания перед формой* предполагает, что соблюдение правовой нормы и экономической целесообразности хозяйственных операций должно преобладать над формой, регламентированной соответствующими нормативными документами;

*существенность* означает, что информация признается существенной в российском учете, если ее пропуск или искажение может повлиять на принятие заинтересованными пользователями экономических решений. Данная информация подлежит обязательному отражению обособленно в отчетности или в пояснениях к отчетности;

*непротиворечивость бухгалтерской информации* предусматривает, что данные текущего учета в разрезе отдельных видов активов и обязательств должны соответствовать оборотам и остаткам, объединяющего их экономически однородного объекта учета на начало и конец отчетного периода;

*ясность и доступность учета* предполагает прежде всего необходимость представления информации о деятельности организации всем пользователям, как внутренним, так и внешним;

*экономичность и рациональность учета* - это необходимость обеспечения максимальной дешевизны и четкой организации учетных работ. В связи с этим очень важно не допустить излишнего роста издержек на ведение учета, что в свою очередь связано с рациональной его организацией.

Исходя из этих требований, главными задачами бухгалтерского учета являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о хозяйственных процессах и результатах деятельности предприятий, необходимой внешним и внутренним пользователям информации;
- 2) обеспечение контроля за наличием и движением имущества, капитала и обязательств организации;
- 3) своевременное предупреждение негативных процессов, выявление и мобилизация внутрихозяйственных резервов.

### **3.2. Учет основных средств**

Учет основных средств регламентируется «Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств», утвержденными приказом Минфина РФ от 29.07.2003 г. № 91н, а также ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утвержденного приказом Минфина РФ от 30.03.2001г. № 26н (в ред. изменений от 12.12.2005 г. № 147н).

Актив принимается организацией к бухгалтерскому учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

- а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;
- б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации. Для отдельных групп основных средств срок полезного использования определяется исходя из количества продукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости без НДС,

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

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

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

Не включаются в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

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

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету в качестве вложений во внеоборотные активы.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, признается стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость основных средств, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) не денежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

Изменение первоначальной стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), зачисляется на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка).

Поступление отдельных объектов основных средств за плату отражается по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» без НДС. НДС учитывается на основании первичных документов и счетов-фактур по дебету счета 19 «НДС при осуществлении капитальных вложений» и кредиту счета 60. Если требуются услуги сторонних организаций по приобретению основных

средств, они отражаются по дебету счетов 08, 19 и кредиту счета 60. Принятие объекта основных средств к учету фиксируется по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При внесении учредителями в счет их вкладов в уставной капитал основными средствами сначала показывается задолженность учредителей по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставной капитал», а затем отражается поступление объектов от учредителей по дебету счета 08 и кредиту счета 75. Принятие объекта основных средств к учету отражается по дебету счета 01 и кредиту счета 08 по стоимости, согласованной с учредителями.

Получение основных средств по договору дарения (безвозмездно) учитывается по рыночной стоимости по дебету счета 08 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Если требуются дополнительные затраты, связанные с поступлением основных средств, то в этом случае они отражаются по дебету счета 08 и кредиту счетов 23 «Вспомогательное производство», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 69 «Расчеты с фондами социального страхования и обеспечения», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Списание НДС в зачет бюджету при осуществлении капитальных вложений возможно только при выполнении в совокупности следующих условий:

- наличие счетов-фактур и оформление их в соответствии с требованиями Налогового кодекса РФ;
- основные средства приняты к бухгалтерскому учету по акту и сданы в эксплуатацию;
- наличие государственной регистрации по некоторым объектам основных средств.

Оборудование, приобретенное для нужд предприятия, требующее монтажа, отражается по дебету счета 07 «Оборудование к установке» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Оборудование, сданное в монтаж, приобретает на основании акта, исходя из фактической стоимости его приобретения. Бухгалтерские проводки делаются по дебету счета 08 и кредиту счета 07. При этом завезенное застройщиком на стройплощадку оборудование, требующее монтажа, подрядчик отражает на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

При начислении амортизации эксплуатационного оборудования, инвентаря и аппаратуры, используемых для выполнения работ и оказания услуг дебетуются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» и кредитуется счет 02 «Амортизация основных средств».

Существуют следующие способы начисления амортизации:

- линейный;
- уменьшаемого остатка;

списание стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;  
 списание стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Выбытие основных средств (списание с баланса) отражается по дебету счета 01-2 «Основные средства выбывающие» и кредиту счета 01-1 «Основные средства в эксплуатации» и одновременно списывается сумма начисленной амортизации по дебету счета 02 и кредиту счета 01-2.

Финансовый результат от выбытия объектов основных средств определяется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом необходимо сначала показать доход от продажи по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы», включая НДС, а затем начислить НДС, который отразить по дебету счета 91-2 «Прочие расходы» и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС».

Для определения финансового результата рассчитывается остаточная стоимость основных средств, которая списывается в дебет счета 91-2 с кредита счета 01-2 и затем определяется результат: если получена прибыль, то она отражается на счете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки», если убыток, то проводки делаются наоборот.

При передаче объектов основных средств в уставной капитал другой организации сначала делается бухгалтерская запись по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91-1 «Прочие доходы», а затем основные средства списываются с учета. Финансовый результат определяется в общепринятом порядке.

При ликвидации основных средств вследствие физического или морального износа они сначала списываются с учета, затем списывается начисленная амортизация и определяется убыток, который чаще всего неизбежен вследствие недоамортизированной стоимости объектов основных средств.

Коммерческая организация имеет право не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. Переоценка производится по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

В бухгалтерском учете результаты переоценок отражаются следующими записями. Сначала показывается увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Одновременно индексируются амортизационные отчисления пропорционально произведенному увеличению первоначальной стоимости объекта основных средств, которые учитываются по дебету счета 83 и кредиту счета 02.

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции.

### **3.3. Учет нематериальных активов**

Учет нематериальных активов регламентируется ПБУ 14/2007, утвержденного приказом Минфина РФ от 27.12.2007 № 153н.

Для принятия к бухгалтерскому учету объекта в качестве нематериального актива необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем, в частности, объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации (в том числе в предпринимательской деятельности, осуществляемой в соответствии с законодательством Российской Федерации);
- организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем (в том числе организация имеет надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и права данной организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации - патенты, свидетельства, другие охранные документы, договор об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации, документы, подтверждающие переход исключительного права без договора и т.п.), а также имеются ограничения доступа иных лиц к таким экономическим выгодам;
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.
- возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;
- отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении условий, к нематериальным активам относятся, например, произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели;



селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Нематериальными активами не являются: расходы, связанные с образованием юридического лица (организационные расходы); интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду.

В бухгалтерском учете нематериальные активы отражаются по первоначальной стоимости на счете 04 «Нематериальные активы» без НДС.

Амортизация нематериальных активов начисляется по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Производственные расходы» или 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов начисления амортизации:

- линейным;
- способом уменьшенного остатка;
- способом списания стоимости нематериальных активов пропорционально объему продукции (работ).

Учет движения нематериальных активов в целом аналогичен учету поступления и выбытия основных средств.

### **3.4. Учет материальных оборотных активов**

Учет материально-производственных запасов (МПЗ) регламентируется ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утвержденное приказом Минфина РФ от 09.06.2001г. № 44н (в ред. Приказов Минфина РФ от 27.11.2006 N 156н, от 26.03.2007 N 26н, от 25.10.2010 N 132н)

МПЗ - это оборотные активы, которые принимаются к учету при выполнении следующих условий:

- используются в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначены для продажи;
- используются для управленческих нужд организации.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

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

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

К фактическим затратам на приобретение материально-производственных запасов относятся:

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

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование

затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции.

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

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

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Приобретение материальных ценностей отражается по дебету счетов 10 «Материалы» по фактической себестоимости или 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 19/НДС по приобретенным ценностям и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Материалы, расходуемые на производство, списываются на затраты по фактической оценке, определяемой одним из следующих методов:

#### ***Себестоимости каждой единицы***

**Материально-производственные запасы**, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут обычным образом заменять друг друга, могут оцениваться по себестоимости каждой единицы таких запасов.

#### ***Средней себестоимости***

При данном способе оценки средняя себестоимость определяется по каждой группе (виду) запасов путем деления общей себестоимости группы (вида) запасов на их количество, складывающихся соответственно из себестоимости и количества остатка на начало месяца и поступивших запасов в течение данного месяца.

#### ***ФИФО***

Оценка по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ основана на допущении, что запасы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления). В связи с этим запасы, первыми поступающие в производство (продажу), оцениваются по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ с учетом себестоимости запасов, числящихся на начало месяца. При применении этого способа оценка МПЗ, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретения МПЗ, а в себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг учитывается себестоимость ранних по времени приобретения МПЗ.

Стоимость израсходованных на производство материальных ценностей отражается по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 10 или 15.

Списание материальных ценностей, уничтоженных в результате чрезвычайных обстоятельств, осуществляется по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 10 или 15.

Недостача производственных запасов по вине организации-перевозчика отражается по дебету счета 76-2 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 10 или 15. При поступлении средств в счет возмещения убытков дебетуется счет 10 или 15 и кредитуется 76-2.

Не возмещенные убытки по недостатке грузов списываются в дебет счета 91-2 «Прочие расходы» с кредита счета 76-2.

Материальные ценности, признанные непригодными для использования из-за плохого качества или по другим причинам, учитываются на забалансовом счете 002 «Товароматериальные ценности, принятые на ответственное хранение». Возвращенные поставщику материальные ценности отражаются по дебету счета 60 и кредиту счета 10 или 15, и одновременно они снимаются с учета по акту.

По выявленным в результате инвентаризации недостачам производственных запасов на складе дебетуется счет 94 «Недостачи» и кредитуется счет 10 или 15, а затем эти недостачи списываются на материально-ответственное лицо по дебету счета 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и кредиту счета 94.

Реализация материально-производственных запасов и финансовый результат от их реализации отражается на счете 91-9 Сальдо прочих доходов и расходов.

### **3.5. Учет заработной платы**

Вопросы труда и заработной платы регулируются Трудовым кодексом РФ.

Трудовые доходы работника определяются по их личным вкладам с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами не ограничиваются.

Задачами учета труда и заработной платы являются:

- В установленные сроки производить расчеты с персоналом предприятия по оплате труда.
- Своевременно и правильно относить в себестоимость продукции суммы начисленной заработной платы и отчислений органам социального страхования и обеспечения.
- Собирать и группировать показатели по труду и з/п для составления необходимой отчетности

Заработная плата начисляется в лицевом счете, в расчетной ведомости или расчетно-платежной ведомости. На основании данных лицевого счета составляется расчетная ведомость.

Предприятия самостоятельно, но в соответствии с законодательством устанавливают штатное расписание, формы (повременная и сдельная) и системы оплаты труда (повременная, сдельная, бестарифная, согласно плавающим окладам, на комиссионной основе) и премирования работников.

Установленные системы оплаты труда фиксируются в коллективном договоре, положении об оплате труда или трудовом договоре с конкретным работником.

Разным категориям работников может быть установлена разная система оплаты труда.

При этом заработная плата не может быть меньше минимального размера оплаты труда (МРОТ), который устанавливает законодательство.

Синтетический учет расчетов по оплате труда организации ведут на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По кредиту счета 70 отражают причитающиеся членам трудового коллектива и работающим по трудовому договору (контракту) лицам суммы начисленной заработной платы за отработанное время и премий (дебет счетов 08, 10, 15, 20, 23, 25, 26, 28, 29, 43, 96), суммы пособий по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств внебюджетных социальных фондов. Основанием для начисления заработной платы служат табель, наряды-заказы (наряды) на выполнение работы, другие документы.

По дебету счета 70 учитываются выплаты заработной платы из кассы (кредит счета 50), сумма удержанного в бюджет налога на доходы физических лиц (НДФЛ) (кредит счета 68), своевременно невозвращенные подотчетным лицам суммы (кредит счета 71), суммы за причиненный материальный ущерб (кредит счета 73), за брак (кредит счета 28), в погашение задолженности по выданным ссудам (кредит счета 73), по

исполнительным документам в пользу различных юридических и физических лиц (кредит счета 76).

Аналитический учет к счету 70 ведут в лицевых счетах рабочих и служащих (формы № Т-54 и № Т-55), которые заводят в начале года на каждого члена трудового коллектива и лиц, работающих по трудовому договору (контракту). В течение года в лицевые счета заносят данные о начисленной заработной плате, премиях, выплатах по итогам года, за выслугу лет, пособий по листкам нетрудоспособности, удержаниях с указанием сумм к выдаче. Срок хранения лицевых счетов – 75 лет.

### **Удержания из заработной платы и налоговые вычеты**

Удержания из заработной платы работника могут производиться только в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ и иными федеральными законами.

Согласно ч. 2 ст. 137 ТК РФ удержания из заработной платы работника в счет погашения его задолженности работодателю производятся:

- для возмещения неотработанного аванса, выданного работнику в счет заработной платы;
- для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой или переводом на другую работу в другую местность, а также в других случаях;
- для возврата сумм, излишне выплаченных работнику вследствие счетных ошибок, а также в случае признания органом по рассмотрению индивидуальных трудовых споров вины работника в невыполнении норм труда или простое;
- при увольнении работника до окончания того рабочего года, в счет которого он уже получил ежегодный оплачиваемый отпуск, за неотработанные дни отпуска.

В ст. 138 ТК РФ установлен предельный размер удержаний в зависимости от их оснований.

По общему правилу размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 процентов суммы. В случаях, предусмотренных федеральными законами, предельный размер может составлять до 50 процентов выплаты (например, при удержании по нескольким исполнительным документам). Однако за работником должно быть сохранено 50 процентов причитающейся ему суммы после вычета НДФЛ.

Налог на доходы физических лиц удерживается в соответствии с Налоговым Кодексом РФ ч. 2 гл.23.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) — основной вид прямых налогов. Исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтверждённых расходов, в соответствии с действующим законодательством.

Плательщиками налога на доходы физических лиц являются физические лица, для целей налогообложения подразделяемые на две группы:

- лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации (фактически находящиеся на территории России не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев);
- лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, в случае получения дохода на территории России

В соответствии со ст.217 НК РФ не все доходы физических лиц облагаются НДФЛ.

Налоговым кодексом Российской Федерации по налогу на доходы физических лиц предусмотрены налоговые ставки. Различные налоговые ставки установлены как в отношении видов доходов, так и в отношении категорий налогоплательщиков.

*Налоговая ставка в размере 9%*

Налоговая ставка по налогу на доходы физических лиц в размере 9% производится в случае -получения дивидендов.

*Налоговая ставка в размере 13%*

Если физическое лицо является налоговым резидентом РФ, большинство его доходов будет облагаться по налоговой ставке в размере 13%. К таким доходам, например, относится заработная плата, вознаграждения по гражданско-правовым договорам, доходы от продажи имущества, а также некоторые иные доходы.

*Налоговая ставка в размере 15%*

По ставке 15% облагаются дивиденды, полученные от российских организаций физическими лицами, которые не являются налоговыми резидентами РФ.

*Налоговая ставка в размере 30%*

Все прочие доходы физических лиц - нерезидентов облагаются по ставке 30%.

*Налоговая ставка в размере 35%*

Является максимальной и применяется к следующим доходам:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных размеров;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения установленных размеров.

Налоговый вычет — это сумма, которая уменьшает размер дохода (так называемую налогооблагаемую базу), с которого уплачивается налог. В некоторых случаях под налоговым вычетом понимается возврат части ранее уплаченного налога на доходы физического лица, например, в связи с покупкой квартиры, расходами на лечение, обучение и т.д.

В налоговом кодексе предусмотрены 4 вида налоговых вычетов:

- стандартные;
- социальные;
- имущественные;
- профессиональные.

Порядок расчета и выплаты стандартных налоговых вычетов по НДФЛ, регулирует статья 218 НК РФ.

Стандартные вычеты распространяются на граждан с детьми, инвалидов, военнослужащих.

Социальным налоговым вычетом называется сумма так называемых социальных расходов на лечение, образование, понесенных физическим лицом, которая уменьшает базу налога на доход физических лиц. Порядок расчета социальных налоговых вычетов регулируется ст. 119 НК РФ.

Правом на имущественные налоговые вычеты обладает налогоплательщик, который осуществлял определенные операции с имуществом, в частности:

- продажа имущества;
- покупка жилья (дома, квартиры, комнаты и т.п.);
- строительство жилья или приобретение земельного участка для этих целей;
- выкуп у налогоплательщика имущества для государственных или муниципальных нужд.

Порядок предоставления имущественных налоговых вычетов установлен статьей 220 НК РФ.

Порядок учета профессиональных налоговых вычетов регулируется статьей 221 НК РФ.



### *3.6. Учет денежных средств*

Денежные средства предприятий находятся в кассе в виде наличных денег и денежных документов, на счетах в банках в выставленных аккредитивах и открытых особых счетах, чековых книжках и т.д.

Учет кассовых операций регулируется Указание Центробанка от 11.03.2014 г. № 3210-У, согласно которому кассовые операции – прием и выдачу наличных денег производят из кассы. Место для их проведения (то есть место расположения кассы) определяет руководитель юридического лица, индивидуальный предприниматель (далее – руководитель).

Таким образом, оборудовать помещение кассы организации и индивидуальные предприниматели могут по своему усмотрению.

Кассовые операции ведет кассир – кассовый или иной работник, определенный руководителем из числа имеющихся работников. Со своими должностными правами и обязанностями кассир должен ознакомиться под роспись. При наличии нескольких кассиров выбирается старший кассир. Руководитель также вправе проводить кассовые операции.

Заключение письменных договоров о полной материальной ответственности с работниками, непосредственно обслуживающими (использующими) денежные ценности, регламентировано положениями статьи 244 Трудового кодекса.

Кассовыми документами являются приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга.

Приходный кассовый ордер (далее – ПКО) предназначен для приема наличных денег организацией и индивидуальным предпринимателем. По ПКО так же принимаются:

- остаток наличных денег, полученных под отчет;
- наличные деньги, сдаваемые уполномоченным представителем обособленного подразделения в порядке, определенном юридическим лицом.

Расходный кассовый ордер (далее – РКО) служит для выдачи наличных денег под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя.

Выдача наличных денег в виде заработной платы, стипендий и других выплат проводится по РКО, расчетно-платежным ведомостям, платежным ведомостям.

Для учета поступающих в кассу и выдаваемых из нее наличных денег ведут кассовую книгу.

Оформлять кассовые документы, в соответствии могут следующие лица:

- главный бухгалтер;
- бухгалтер или другой работник, определенный руководителем по согласованию с главным бухгалтером (при его наличии) путем издания распорядительного документа.

Кассовую книгу юридическое лицо (индивидуальный предприниматель) ведет для учета поступающих в кассу и выдаваемых из нее наличных денег.

Листы кассовой книги (книги учета денежных средств), оформляемой на бумажном носителе, до начала ведения брошюруются и пронумеровываются. Причем листы кассовой книги обособленного подразделения подбираются и брошюруются юридическим лицом по каждому такому подразделению.

Контроль за ведением кассовой книги (книги учета денежных средств) осуществляет главный бухгалтер, а при его отсутствии – руководитель.

Лимит остатка наличных денег – это максимально допустимая сумма денежных средств, которую можно хранить в кассе для проведения кассовых операций после выведения в кассовой книге суммы остатка денег на конец рабочего дня.

Юридическое лицо (индивидуальный предприниматель) устанавливает такой лимит самостоятельно путем издания соответствующего распорядительного документа, который должен храниться в определенном руководителем порядке.

Хранить наличные деньги сверх лимита, то есть свободные денежные средства, на счетах в банках – обязанность организации (индивидуального предпринимателя).

Накопление в кассе наличных денег сверх установленного ограничения не допускается, за исключением дней выплат заработной платы, стипендий, вознаграждений, включенных в фонд заработной платы, и выплат социального характера. В указанные дни входит день получения наличных денег с банковского счета на указанные выплаты, а также в выходные, нерабочие праздничные дни в случае ведения юридическим лицом, индивидуальным предпринимателем в это время кассовых операций.

Пунктом 1 статьи 15.1 Кодекса об административных правонарушениях установлена ответственность за нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в:

- осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров;
- неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности;
- несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов.

Синтетический учет наличия и движения денежных средств в кассе осуществляется на счете 50 «Касса», сальдо которого означает сумму наличных свободных денег в кассе на начало месяца.

К счету 50 открываются субсчета:

- 50-1 «Касса организации»,
- 50-2 «Операционная касса»,
- 50-3 «Денежные документы».

Бланки строгой отчетности, которые могут храниться в кассе, учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». На этом же счете учитываются бланки акций, облигаций и других ценных бумаг. Поступление и выдача ценных бумаг производится по приходным и расходным ордерам.

При применении журнально-ордерной формы учет кассовых операций отражается в журнале-ордере 1 «Касса».

Учет средств на расчетном, текущем и других счетах регулируется Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденного ЦБ РФ 03.10.2002 № 2-П ( в ред. От 29.06.2012).

Безналичные расчеты осуществляются по товарным и нетоварным операциям. К товарным операциям относят куплю-продажу сырья, материалов, готовой продукции и т.п. Их учитывают на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 45 «Товары отгруженные» и др.

К нетоварным операциям относят расчеты с коммунальными учреждениями, научно-исследовательскими организациями, учебными заведениями и т.п. Их учитывают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При безналичных расчетах используются следующие документы:

- платежные поручения;
- чеки;
- аккредитивы;
- инкассовые поручения;
- платежные требования.

Расчетные документы на бумажном носителе оформляются на бланках документов, включенных в Общероссийский классификатор управленческой документации ОК 011-93 (класс «Унифицированная система банковской документации»).

Платежным поручением является распоряжение владельца счета (плательщика) обслуживающему его банку, оформленное расчетным документом, перевести определенную денежную сумму на счет получателя средств, открытый в этом или другом банке.

Аккредитив представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (далее — банк — эмитент) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (далее — исполняющий банк) произвести такие платежи.

Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю. Чекодателем является лицо (юридическое или физическое), имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, чекодержателем — лицо (юридическое или

физическое), в пользу которого выдан чек, плательщиком — банк, в котором находятся денежные средства чекодателя.

Платежное требование представляет собой требование поставщика к покупателю оплатить на основании направленных в обслуживающий банк плательщика расчетных и отгрузочных документов стоимость поставленной по договору продукции, выполненных работ, оказанных услуг.

Учет движения средств на банковских счетах предприятия ведется на активных счетах 51 «Расчетные счета», (движение валютных средств учитывается на счете 52 «Валютные счета».

Помимо счетов 51, 52 Планом счетов предусмотрено использование счета 55 «Специальные счета в банках».

Счет 55 «Специальные счета в банках» активный и предназначен для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранных валютах, находящихся на территории страны и за рубежом в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных счетах, а также о движении средств целевого финансирования (поступлений) в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

К счету 55 «Специальные счета в банках» могут быть открыты субсчета:

55-1 «Аккредитивы»,

55-2 «Чековые книжки»

55-3 «Депозитные счета» и др.

Счет 57 «Переводы в пути» активный и предназначен для обобщения информации о движении денежных средств (переводов) в валюте Российской Федерации и иностранных валютах в пути, т.е. денежных сумм (преимущественно торговая выручка), внесенных в кассы банков, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный или иной счет предприятия, но еще не зачисленных по назначению.

### ***3.7. Учет затрат на производство продукции***

Учет себестоимости продукции (работ, услуг) имеет особенности для подразделений основной, вспомогательной деятельности и обслуживающих хозяйств. Учет затрат регламентируется ПБУ 10/99 «Расходы организаций», утвержденного приказом Минфина РФ от 06.09.99 № 33н ((в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 N 107н, от 30.03.2001 N 27н, от 18.09.2006 N 116н, от 27.11.2006 N 156н, от 25.10.2010 N 132н, от 08.11.2010 N 144н.

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направлений деятельности организации подразделяются на:

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы;

Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров.

При формировании расходов по обычным видам деятельности должна быть обеспечена их группировка по следующим элементам:

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты.

Для целей управления в бухгалтерском учете организуется учет расходов по статьям затрат. Перечень статей затрат устанавливается организацией самостоятельно.

Прочими расходами являются:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями;
- отчисления в оценочные резервы, создаваемые в соответствии с правилами бухгалтерского учета (резервы по сомнительным долгам, под обесценение вложений в ценные бумаги и др.), а также резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;

- возмещение причиненных организацией убытков;
- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы;
- сумма уценки активов;
- перечисление средств (взносов, выплат и т.д.), связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие расходы.

Прочими расходами также являются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Для того чтобы удовлетворить требования различных пользователей бухгалтерской информации, затраты должны быть классифицированы.

В зависимости от признака, положенного в основу классификации, затраты предприятия можно классифицировать по группам. В ниже приведенной таблице представлены основные признаки классификации затрат организации и соответствующие им виды затрат.

### Основные признаки классификации затрат

<b>Признак классификации</b>	<b>Вид затрат</b>
По отношению к технологическому процессу	Основные — непосредственно связаны с технологическим процессом производства. Накладные — связаны с организацией, обслуживанием производства и управления им (общепроизводственные и общехозяйственные расходы).
По способу включения в себестоимость продукции	Прямые — непосредственно относятся на конкретный вид продукции. Косвенные — невозможно прямо отнести на какое-либо изделие, распределяются между изделиями по определенным правилам.
По составу	Одноэлементные затраты не разделяются на отдельные составляющие, а регистрируются и рассчитываются на отдельное изделие. Комплексные затраты состоят из нескольких экономических элементов.
По периодичности возникновения	Постоянные (текущие, ежедневные) затраты — это затраты, производимые ежедневно или с некоторым интервалом, не реже одного раза в месяц. Периодические затраты (единовременные) — реже чем один раз в месяц.
По экономическим элементам	Экономические элементы затрат — материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты.
По отношению к готовому продукту	Готовый продукт — затраты на готовый продукт. Незавершенное производство — продукция частичной готовности, не прошедшая всех стадий обработки (продукция, не прошедшая ОТК).
По целесообразности расходования (в зависимости от эффективности)	Производительные — относятся непосредственно к производству продукции установленного качества при наличии рациональной технологии и организации производства и соотносятся с доходами, полученными от производственной деятельности.

	Непроизводительные — вызваны недостатками в технологии и организации производства, системе сохранности имущества и организации производства; внешними обстоятельствами.
По возможности охвата планом	Планируемые — рассчитаны на определенный объем производства в соответствии с нормативами, лимитами и сметами, включаются в плановую себестоимость продукции. Не планируемые — не включаются в план, отражаются только в фактической себестоимости продукции.
По роли в процессе производства	Производственные — связаны с изготовлением продукции и образуют ее производственную себестоимость. Непроизводственные, или коммерческие — связаны с процессом продаж и поставок продукции, с расходами по управлению организацией.
Классификация затрат по экономическому содержанию	На производство и реализацию — на себестоимость продукции, т.е. выраженные в денежной форме текущие затраты на производство и реализацию продукции, являются затратами простого воспроизводства. На расширение — на прирост основного и оборотного капитала, т.е. инвестиции являются единовременными затратами. На развитие непромышленной сферы — на поддержание и создание объектов социально-культурного назначения.
По отношению к объему производства	Переменные — изменяются пропорционально изменению объема производства. Постоянные затраты — относительно постоянные — изменяются с изменением уровня производства Условно-переменные затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной . Условно-постоянные затраты — практически не зависят от изменения объема производства продукции.

В настоящее время в международной практике бухгалтерского учета используются следующие методы учета затрат и калькулирования себестоимости:

- попередельный;
- попроцессный (простой);
- показный;
- нормативного регулирования;
- прямых затрат;
- метод центров ответственности;
- ABC-метод.

*Попередельный метод* заключается в том, что затраты на весь цикл производства, от обработки исходного сырья до выпуска конечного продукта, учитываются и калькулируются в каждом цехе (переделе, фазе, стадии), включая, как правило, себестоимость полуфабрикатов, изготовленных в предыдущем цехе.

*При попроцессном методе* затраты учитываются и калькулируются на полный выпуск продукции. Затраты часто учитываются по отдельным стадиям (фазам) общего технологического процесса, что и дало название данному методу.

Основным объектом учета *при позаказанном методе* служит отдельный производственный заказ, открытый на предварительно установленное количество изделий.

*При методе нормативного калькулирования себестоимости* продукции на коммерческом предприятии научно-практическим способом устанавливаются нормы затрат на элементарные операции, переделы, хозяйственные действия, отдельные детали, сборочные единицы и т.п. Бухгалтерский учет производится по утвержденным нормативам, которые являются предельными. Отклонения от них фиксируются, а причины превышения норм специально разбираются.

*Метод прямых затрат* заключается в том, что в совокупности расходов выделяются три вида затрат: прямые, косвенные и комплексные.

При использовании *метода центров ответственности* в технологической структуре предприятия выделяют крупные подразделения, руководители которых несут персональную ответственность за такие экономические факторы этих подразделений, как общая сумма затрат, объем поступившей выручки, величина полученной прибыли, размер освоенных инвестиций.

*ABC-метод* заключается в том, что на коммерческом предприятии собираются затраты по крупным производственным, технологическим и управленческим функциям и действиям.

Каждое коммерческое предприятие должно разработать свою учетную систему калькулирования себестоимости и утвердить ее в учетной политике.

Учет затрат ведется по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции со счетами 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 96 «Резервы предстоящих расходов», и др.

В состав вспомогательных хозяйств входят: автомобильный транспорт, ремонтные и мастерские, столбопропиточные пункты и т.п. Учет этих затрат осуществляется по дебету счета 23 «Вспомогательные производства». К обслуживающим хозяйствам, учет которых ведется на счете 29 «Обслуживающие хозяйства», относятся: жилищно-коммунальные и подсобные сельские хозяйства, типографии и др.



### 3.8. Учет реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг

Реализация - совокупность хозяйственных операций, связанных со сбытом и продажей готовой продукции, а также с оказанием услуг и выполнением работ.

**Готовой продукцией** называется продукция, которая полностью закончена обработкой, принята техническим контролем, сдана на склад, или принята заказчиком, согласно акту приемки. Изделия, не прошедшие всех стадий обработки и не принятые техническим контролем, учитываются в составе незавершенного производства.

Готовая продукция оценивается в учете по фактической производственной себестоимости или по учетной цене, в зависимости от установленного учетной политикой варианта учета.

В этой оценке она отражается и в балансе предприятия.

При организации синтетического учета *готовой продукции* по фактической производственной себестоимости ведется аналитический учет отдельных наименований готовой продукции. Как правило, такая оценка применяется в индивидуальном производстве продукции. Для других производств такой способ оценки слишком трудоемок, поэтому применяется оценка готовой продукции по учетным ценам. В качестве учетных цен могут быть использованы: плановая или нормативная себестоимость, отпускная цена, договорные цены и т.п.

При использовании в текущем учете учетных цен выделяются отклонения фактической производственной себестоимости от их стоимости по учетным ценам. Эти отклонения отражаются не по отдельным наименованиям, а по однородным группам готовых изделий.

При организации синтетического учета *готовой продукции* по нормативной (плановой) себестоимости аналитический учет ведется в той же оценке. По окончании отчетного периода (месяца) определяются и отдельно учитываются отклонения фактической производственной себестоимости от нормативной (плановой) себестоимости готовой продукции.

Жизненный цикл готовой продукции на предприятии составляют этапы: выпуск из производства – отпуск (отгрузка) покупателям. В соответствии с этим в учете выделяются следующие группы учетных операций: учет выпуска, учет отгрузки (отпуска) и расходов, связанных со сбытом.

Активный счет 43 "Готовая продукция" предназначен для учета (наличия) готовой продукции, ее движения (поступление, отгрузка). Этот счет используется организациями, осуществляющими промышленную, сельскохозяйственную и иную производственную деятельность.

Готовые изделия, приобретенные для комплектации (стоимость которых не включается в себестоимость выпускаемой продукции организации) или в качестве товаров для продажи, учитываются на счете 41 "Товары". Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 "Готовая продукция" не отражается, а фактические затраты по ним по мере

продажи списываются со счетов учета затрат на производство на счет 90 "Продажи".

Принятие к бухгалтерскому учету готовой продукции, изготовленной для продажи, в том числе и продукции, частично предназначенной для собственных нужд организации, отражается по дебету счета 43 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или счета 40 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи готовой продукции ее стоимость списывается со счета 43 "Готовая продукция" в дебет счета 90 "Продажи".

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то до момента признания выручки эта продукция учитывается на счете 45 "Товары отгруженные". При фактической отгрузке ее производится запись по кредиту счета 43 "Готовая продукция" в корреспонденции со счетом 45 "Товары отгруженные".

При учете готовой продукции на синтетическом счете 43 "Готовая продукция" по фактической производственной себестоимости в аналитическом учете движение ее отдельных наименований возможно отражать по учетным ценам (плановой себестоимости, отпускным ценам и т.п.) с выделением отклонений фактической производственной себестоимости изделий от их стоимости по учетным ценам.

При списании готовой продукции со счета 43 "Готовая продукция", относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетного периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

Суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 "Готовая продукция" и дебету соответствующих счетов дополнительной или сторнировочной записью, в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Аналитический учет по счету 43 "Готовая продукция" ведется по местам хранения и отдельным видам готовой продукции в соответствии жизненным циклом готовой продукции (выпуск из производства – отпуск (отгрузка)) покупателям в учете выделяются следующие группы учетных операций: учет выпуска, учет отгрузки (отпуска) и расходов, связанных со сбытом.

Учет выпуска готовой продукции организуется по одному из двух вариантов: с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

или без него. Избранный вариант учета указывается в учетной политике предприятия.

Счет 40 используется тогда, когда *учет готовой продукции* на счете 43 ведется по нормативной (плановой) себестоимости. На счете 40 обобщается информация о выпущенной продукции (работах, услугах) и выявляются отклонения от нормативной (плановой) себестоимости. Выявленные отклонения ежемесячно списываются на счет 90 «Продажи», поэтому счет 40 сальдо не имеет.

Учет выпуска готовой продукции без применения счета 40 является наиболее распространенным в отечественной практике. Продукция, изготовленная для реализации, приходится на склад с отображением по Д43 К 20,23

Поступающая систематически на склад из производства и отгружаемая готовая продукция в течение месяца учитывается по учетным ценам. По окончании месяца определяется фактическая производственная себестоимость, и на величину отклонений делаются корректировочные записи: Д 4 К 20,23 (обычная или сторнировочная).

Отгруженная или сданная на месте покупателям готовая продукция, расчетные документы за которую представлены этим покупателям, списывается со счета 43 в дебет счета 90 в порядке ее реализации, в той оценке, в которой она учитывалась на счете 43. Если применялись учетные цены, то должен производиться расчет.

Одновременно со списанием фактической себестоимости отгруженной продукции (К сч. 43 Д сч. 90) на суммы предъявленных покупателям расчетных документов показывается увеличение задолженности покупателей за продукцию по дебету счета 62 и кредиту счета 90. Одновременно производится начисление налога на добавленную стоимость и акциза (по акцизной продукции) по дебету счета 90 и кредиту счета 68.

Д 90 К 43

Д 62 К 90

Д 90 К 68

В процессе реализации продукции предприятие производит расходы по ее сбыту и доведению до потребителей, т.е. коммерческие расходы. Учет коммерческих расходов ведут предприятия отраслей материального производства на активном счете 44 «Расходы на продажу».

Для учета реализации используется бессальдовый счет 90 «Продажи».

Основным документом, регулирующим учет доходов организации, является ПБУ 9/99 от 09.1999 г. № 32н (С изменениями и дополнениями от 30 декабря 1999 г., 30 марта 2001 г., 18 сентября, 27 ноября 2006 г., 25 октября, 8 ноября 2010 г., 27 апреля 2012 г.).

Доходы организации в зависимости от их характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на:

- а) доходы от обычных видов деятельности;
- б) прочие доходы

Доходами от обычных видов деятельности является выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка).

Прочими доходами являются:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации;
- поступления, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам);
- прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества);
- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров;
- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;

Прочими доходами также являются поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.

Для учета реализации основной, профильной деятельности предприятий используется счет 90 «Продажи», на котором по кредиту отражаются суммы, начисленные за выполненные работы, оказанные услуги, включая НДС, в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», а по дебету счета 90 отражаются: НДС, фактические расходы по выполнению работ, оказанию услуг, а также расходы по экспедиционным и погрузочным работам.

Результат от реализации списывается ежемесячно со счета 90 на счет 99 «Прибыли и убытки». Аналитический учет по счету 90 ведется для каждого вида услуг и выполненных работ. Кроме этого, аналитический учет может вестись по регионам реализации и другим направлениям, необходимым для управления предприятием

### ***3.9. Учет расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами***

Система налогов и сборов, установлена налоговым кодексом РФ с учетом изменений и дополнений, отраженных Федеральными законами:

Российская Федерация. Законы. Налоговый кодекс Российской Федерации : [Федер. закон : Ч. 1 : принята Гос. Думой 16 июля 1998 г. : одобр. Советом Федерации 17 июля 1998 г. ; Ч. 2 : принята Гос. Думой 19 июля 2000 г. : одобр. Советом Федерации 26 июля 2000 г.] : по состоянию на 29 декабря 2014 г. /.

Налоговая система включает в себя: федеральные, региональные и местные налоги и сборы.

Учет расчетов с бюджетом ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на субсчетах по видам налогов и сборов.

По каждому налогу устанавливаются:

Объект налогообложения

Налоговая база

Налоговый период

Налоговая ставка

Порядок начисления налога

Порядок и сроки уплаты налога

Налоговые льготы

Одним из наиболее значимым налогом является федеральный налог на добавленную стоимость (НДС).

НДС - часть прироста стоимости, которая создается на всех стадиях процесса производства товаров, выполнения работ и оказания услуг. Объектом налогообложения являются доходы, полученные от выполненных работ, оказанных услуг, выполненных строительно-монтажных работ для собственного потребления, передача на территории РФ товаров для собственных нужд, расходы, на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на доходы организации, а также вывоз товаров на таможенную территорию РФ.

Сумма налога, подлежащая взносу в бюджет, учитывается на счете 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС». В расчетных документах сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой.

Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму налога на некоторые налоговые вычеты. Вычетам подлежат суммы налога, представленные налогоплательщику и уплаченные им при приобретении товаров на территории РФ.

Суммы налога, уплаченные предприятием-заказчиком по приобретенным материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам, за выполнение работ отражаются по дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» на соответствующих субсчетах и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76

«Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». В соответствии с установленным порядком эти суммы списываются в дебет счета 68 субсчет «Расчеты бюджетом по НДС» с кредита счета 19.

При получении авансов под поставку материальных ценностей или для выполнения работ и оказания услуг, а также при оплате продукции и работ, произведенных для заказчиков по частичной готовности вся сумма, указанная в платежных документах по полученным авансам отражается по дебету счетов денежных средств 50 «Касса», 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет» и кредиту счета 62 субсчет «Авансы полученные». Одновременно сумма НДС, определенная расчетным путем на основании документов о полученных авансах, отражается по дебету счета 76 субсчет «НДС с авансов полученных» и кредиту счета 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по налогам и сборам».

Налог на прибыль является основным налогом для определения чистой прибыли. При формировании налогооблагаемой базы, следует различать бухгалтерскую и налогооблагаемую прибыль. Доходы, учитываемые при исчислении налогооблагаемой прибыли, подразделяются на доходы от реализации и внереализационные доходы. При этом гл. 25 НК РФ не препятствует тому, чтобы налогоплательщик самостоятельно классифицировал полученный доход, как доход от реализации или внереализационный доход в зависимости от осуществляемых им видов деятельности. Указанные группы доходов, в свою очередь, делятся по видам доходов.

В отношении расходов ими признаются обоснованные и документальные затраты, а также убытки в соответствии со ст. 265 НК РФ. Некоторые виды расходов принимаются для целей налогообложения с учетом установленных гл. 25 НК РФ ограничений.

Кроме этого, гл. 25 НК РФ учитывает два возможных метода определения доходов и расходов для целей налогообложения: метод начислений и кассовый метод. Налогоплательщик вправе выбрать один из возможных методов определения доходов и расходов.

Расчет налоговой базы за отчетный период формируется налогоплательщиком самостоятельно в произвольной форме.

При составленном расчете налоговой базы можно воспользоваться соответствующими таблицами из формы налоговой декларации по налогу на прибыль.

Рассчитанная сумма налога на прибыль отражается по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 68 субсчет «Налог на прибыль».

При определении финансового результата немаловажную роль играет налог на имущество организаций. Объектом налогообложения является движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе как основные средства. Для налогообложения определяется среднегодовая стоимость имущества по остаточной стоимости.

Сумма налога на имущество организаций отражается по дебету счета 91 «Прочие расходы» и кредиту счета 68 субсчет «Налог на имущество организаций».

Учет расчетов с внебюджетными фондами ведется на пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому в соответствии с Планом счетов открываются субсчета: 69.1 «Расчеты по социальному страхованию», 69.2 «Расчеты по пенсионному обеспечению», 69.3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Суммы начисленных страховых взносов включаются в состав затрат на производство продукции (работ, услуг). Суммы страховых взносов рассчитываются налогоплательщиками для фонда социального, пенсионного обеспечения и фонда обязательного медицинского страхования.

Полученные суммы отражаются по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 69 на соответствующих субсчетах.

Предприятия также платят взнос на обязательное страхование от несчастных случаев и профессиональных заболеваний. Тарифы устанавливаются законодательно с учетом отрасли, к которой относится страхователь.

### 3.10. Учет финансовых результатов деятельности предприятия

Финансовый результат - конечный экономический итог деятельности предприятия, выраженный в форме прибыли или убытка.

Формирование чистой (нераспределенной) прибыли начинается с определения прибыли (убытка) от основной (профильной) деятельности предприятий:

$$\Pi (y) p = ВР - С - У,$$

где:  $\Pi(y)p$  – прибыль (убыток) от реализации услуг, выполненных работ основной деятельности предприятий;

ВР - выручка от реализации услуг, выполненных работ без НДС;

С - себестоимость услуг, выполненных работ;

У - управленческие расходы.

Прибыль (убыток) от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг основной деятельности предприятия определяется на счете 90 «Продажи», по кредиту которого отражается выручка, включая НДС. По дебету этого счета учитывается фактическая себестоимость оказанных услуг, выполненных работ, которая списывается в дебет счета 90 с кредита счета 20 «Основное производство». Кроме этого, по дебету счета 90 в корреспонденции со счетом 68/ НДС отражается сумма НДС, а также другие расходы.

Затем на счете 90 определяется сумма дебетового и кредитового оборотов. Если сумма кредитового оборота больше суммы дебетового оборота – это означает, что предприятие получило прибыль от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг, если наоборот – убыток:

а) получена прибыль – дебет счета 90 кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) получен убыток – дебет счета 99 кредит счета 90

Определив прибыль (убыток) от продаж, необходимо рассчитать прибыль до налогообложения (бухгалтерскую прибыль):

$$\Pi (y) = \Pi (y)p + \text{Ппол.} - \text{Пупл.} + \text{Дуч.} + \text{ПД} - \text{ПР},$$

где: Ппол.– проценты к получению;

Пупл.- проценты к уплате;

Дуч. – доходы от участия в уставных капиталах других организаций;

ПД и ПР – прочие доходы и прочие расходы

Проценты к получению - это дивиденды по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, от банка за средства, хранящиеся на расчетном счете, от других организаций по предоставленным им займам .

Проценты к уплате – это проценты, которые нужно уплатить: по облигациям, акциям, по кредитам и займам, полученным от других организаций при условии, что заемные средства не связаны с приобретением имущества.



Доходы от участия в других организациях – это участие в уставных капиталах других организаций, когда дивиденды по акциям, проценты по другим ценным бумагам предприятия получают нерегулярно.

К прочим доходам, не относящимся к основной деятельности предприятий, следует отнести следующие статьи доходов:

- от продажи основных средств и других активов;
- от сдачи имущества в аренду;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, которые подлежат оплате партнерами как признанные ими или на основании решения суда;
- списанная стоимость активов, полученных безвозмездно или по дарению;
- поступления в возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- суммы, полученные от покупателя, чья задолженность уже списана в прошлые годы в убыток;
- положительные курсовые разницы;
- сумма дооценки активов;
- излишки имущества, выявленные во время инвентаризации;
- суммовые разницы, возникающие в связи с погашением задолженностей по полученным кредитам, займам, выраженным в условных единицах.

К прочим расходам, не относящимся к основной деятельности предприятий, следует отнести следующие статьи расходов:

- на оплату банковских услуг;
- на содержание законсервированных производственных объектов;
- суммы налогов и сборов, которые предприятие уплачивает за счет финансовых результатов (например, налог на имущество предприятий);
- остаточную стоимость основных средств и другого амортизируемого имущества, которое было продано;
- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, которые признаны организацией или присуждены судом;
- убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности и других долгов, нереальных для взыскания;
- отрицательные курсовые разницы;
- суммы уценки производственных запасов, готовой продукции и товаров, финансовых вложений и других активов;
- перечисление средств на благотворительную деятельность;
- расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительного характера и иных аналогичных мероприятий;
- судебные расходы.

Проценты к получению, к уплате, доходы от участия в других организациях, а также прочие доходы и расходы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В конце отчетного периода на счете 91 «Прочие доходы и расходы» определяются суммы дебетового и кредитового оборотов. Разница между ними отражается по дебету счета сальдо прочих доходов и расходов 91 субсчет 9 и кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» в том случае, если прочие доходы превышают прочие расходы и, наоборот, по дебету счета 99 и кредиту счета 91, если расходы превышают доходы. В результате этого будет выявлен финансовый результат от неосновной (прочей) деятельности предприятия.

Таким образом, по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» отражается прибыль от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг как от основной деятельности предприятия, так полученная и от прочих доходов, а по дебету – убыток.

В конце отчетного периода на счете 99 определяется прибыль (убыток) до налогообложения, т.е. прибыль, полученная по данным бухгалтерского учета.

Полученная бухгалтерская прибыль (прибыль до налогообложения) корректируется в соответствии с гл.25 Налогового Кодекса РФ, в результате чего формируется налогооблагаемая прибыль.

После уплаты налога на прибыль определяется чистая прибыль (убыток), сумма которой (которого) списывается заключительными оборотами декабря по дебету (кредиту) счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту (дебету) счета 99 «Прибыли и убытки».

### **3.11. Учет финансовых вложений**

Учет финансовых вложений регламентируется ПБУ 19/02, утвержденного приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н. *(в ред. Приказов Минфина России от 18.09.2006 N 116н, от 27.11.2006 N 156н, от 25.10.2010 N 132н, от 08.11.2010 N 144н от 27.04.2012 N 55н)*

К финансовым вложениям относятся инвестиции предприятий в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), в ценные бумаги уставных капиталов других организаций, а также предоставленные другим предприятиям займы на территории Российской Федерации и за ее пределами.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

При приобретении ценных бумаг за плату, в их первоначальную стоимость включаются:

- суммы, уплаченные продавцу;
- стоимость информационных и консультационных услуг, связанных с приобретением этих бумаг;
- вознаграждение посредникам;
- иные затраты, непосредственно связанные с покупкой бумаг.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ ценные бумаги НДС не облагаются, поэтому отражать входящий НДС по ним не нужно.

Финансовые вложения в зависимости от сроков, на которые они произведены, делятся на 2 вида: долгосрочные и краткосрочные.

Для учета финансовых вложений предназначен счет 58 "Финансовые вложения".

К счету 58 "Финансовые вложения" открываются субсчета: 58/1 "Паи и акции", 58/2 "Облигации", 58/3 "Предоставленные займы".

#### ***УЧЕТ ВКЛАДОВ В УСТАВНЫЙ КАПИТАЛ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ***

Принятие решения об осуществлении финансовых вложений в уставные капиталы дочерних и других хозяйственных обществ отражаются по дебету счета 58/1 "Паи и акции".

Внесение в уставный капитал другой организации ценных бумаг отражается следующей проводкой:

дебет счета 58/1 "Паи и акции",  
кредит счета 51 "Расчетные счета".

Передача в уставный капитал другой организации разных видов имущества по договорной стоимости (материалов, основных средств, нематериальных активов) оформляется записью:

дебет счета 58/1 "Паи и акции",  
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы";

Списание переданного имущества (по балансовой стоимости):

дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы",  
кредит счета 01 "Основные средства",  
кредит счета 04 "Нематериальные активы",  
кредит счета 10 "Материалы" — списание начисленной амортизации по передаваемым объектам,  
дебет счета 02 "Амортизация основных средств",  
дебет счета 05 "Амортизация нематериальных активов",  
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы";

Начисление доходов по вкладам в уставный капитал других организаций:

дебет счета 76/1 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам";

кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы";

Поступление доходов на расчетный счет:

дебет счета 51 "Расчетные счета",

кредит счета 76/1 "Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам".

При передаче в уставный капитал организации материальных активов, начисленные доходы облагаются налогом по ставке 6%.

### ***УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В АКЦИИ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ***

Оплата акций, приобретенных у других организаций, производится за денежные средства, а также посредством внесения основных средств и прочих активов.

*Акция* — ценная бумага, удостоверяющая факт взноса определенной суммы в уставный капитал акционерного общества и дающая право владельцу на получение определенной доли в виде дивиденда.

Акции:

1) в зависимости от объема прав, предоставляемых владельцам подразделяются на:

- обыкновенные (дают право участвовать в общем собрании акционеров и на получение дивидендов);
- привилегированные (дают право участвовать в управлении АО и на фиксированные дивиденды);

2) в зависимости от способа обозначения лица подразделяются на:

- именные (содержат имя собственника, фиксируются в реестре акционеров);
- предъявителя (не содержат имени собственника, общество не имеет информации о своих пайщиках).

Акции имеют определенные виды оценки:

- номинальная стоимость;
- рыночная курсовая стоимость;
- балансовая стоимость.

Номинальная стоимость — обозначена на самой акции.

Балансовая стоимость — величина капитала акционеров, приходящегося на одну акцию.

Рыночная (курсовая) стоимость — цена, по которой акция продается или покупается на рынке ценных бумаг.

На счетах бухгалтерского учета отражение операций по осуществлению финансовых вложений происходит следующим образом: оплата полной стоимости пакета акций другой организации (списание фактических затрат):

дебет счета 58 "Финансовые вложения",  
кредит счета 51 "Расчетный счет".

Отражение на счетах передачи имущества в виде основных средств и прочих активов при оплате акций производится аналогично отражению на счетах передачи имущества в уставные капиталы других организаций.

После приобретения акций на них начисляются дивиденды:

Начисление дивидендов отражается записью:  
дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
кредит счета 99 "Прибыли и убытки";

Поступление дивидендов акционеру:  
дебет счета 51 "Расчетные счета",  
кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

При продаже акций у инвестора:  
отражение продажной цены акций при их реализации:  
дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы";

Отражение балансовой стоимости акций при их реализации:  
дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы",  
кредит счета 58 "Финансовые вложения";

Списание финансового результата от реализации акций:  
дебет счета 91 "Прочие доходы и расходы",  
кредит счета 99 "Прибыли и убытки",

или:  
дебет счета 99 "Прибыли и убытки",  
кредит счета 91 "Прочие доходы и расходы".

### ***УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ЗАЙМЫ***

Для учета займов, представленных юридическими и физическими лицами, используется счет 58 "Краткосрочные финансовые вложения", субсчет "Предоставленные займы". Операции по предоставлению займов оформляются договором займа, в них указывается сумма займа, срок погашения, размер процентов.

Порядок отражения займов на счетах бухгалтерского учета займов следующий:

Отражение суммы денежных средств, переданных в займы другой организации:

дебет счета 58/3 "Предоставленные займы",  
кредит счета 51 "Расчетные счета";

Начисление процентов по выданному займу:

дебет счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами",  
кредит счета 99 "Прибыли и убытки";

Оплата причитающихся процентов по выданному займу:

дебет счета 51 "Расчетные счета",  
кредит счета 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Сторона, получающая заемные средства, обязана уплатить в бюджет налог на добавленную стоимость.

При погашении полученных займов производится следующая запись в бухгалтерском учете:

дебет счета 51 "Расчетные счета",  
кредит счета 58 "Финансовые вложения".

### **3.12. Учет собственного и заемного капитала**

Собственный капитал на балансе — это величина, которая состоит из средств собственников или участников в виде уставного (паевого) капитала, дополнительного капитала, нераспределенной прибыли и резервов собственных средств.

Источниками формирования имущества являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства (заемный капитал).

Собственный капитал состоит из уставного капитала, добавочного капитала, резервного капитала и нераспределенной прибыли.

Следует различать: уставной капитал, складочный капитал, уставной фонд и паевой фонд.

Уставной капитал — это совокупность в денежном выражении долей учредителей в имуществе организации для обеспечения его деятельности в размерах определенных уставом организации.

Складочный капитал — это совокупность долей участников полного товарищества для осуществления его хозяйственной деятельности.

Уставной фонд — это совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств. Он формируется для государственных и муниципальных унитарных предприятий.

Паевой фонд — это совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности.

Учет уставного капитала ведется на пассивном счете 80 «Уставной капитал», сальдо которого должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации.

Уставной капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 80 «Уставной капитал».

Фактическое поступление вкладов учредителей учитывается:

Дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

При увеличении уставного капитала дебетуются счета: 83 «Добавочный капитал», 82 «Резервный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» кредитуется счет 80 «Добавочный капитал».

При уменьшении уставного капитала дебетуется счет 80 «Добавочный капитал» кредитуется счета: 82 «Резервный капитал», 75 «Расчеты с учредителями»

Резервный капитал образуют акционерные общества и организации с иностранным капиталом. Законодательством установлены минимальные

размеры резервного капитала. Так, акционерные общества создают резервный капитал в размере не менее 15% от величины уставного капитала, организации с иностранными инвестициями - не менее 25% от уставного капитала. Отчисления в резервный капитал осуществляются ежегодно при наличии чистой прибыли до достижения величины, предусмотренной учредительными документами организации.

Образование резервного капитала (резервного фонда) отражается следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 82 «Резервный капитал».

За счет средств резервного капитала (резервного фонда) покрываются убытки от хозяйственной деятельности организации и другие непроизводительные потери. В акционерных обществах резервный капитал, кроме того, может использоваться для погашения облигаций общества и выкупа собственных акций.

Использование резервного капитала (резервного фонда) отражается следующими бухгалтерскими записями:

- на покрытие убытков:

Дебет счета 82 «Резервный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

- при списании потерь товарно-материальных ценностей от стихийных бедствий:

Дебет счета 82 «Резервный капитал»

Кредит счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары».

Добавочный капитал - прирост капитала предприятия, образовавшийся в результате переоценки объектов основных средств, эмиссионного дохода.

Учет добавочного капитала ведется на пассивном счете 83 «Добавочный капитал».

По кредиту счета 83 "Добавочный капитал" отражаются:

- прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки их, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определен прирост стоимости;

- сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью акций, вырученной в процессе формирования уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества, при последующем увеличении уставного капитала) за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями". Уменьшение добавочного капитала может иметь место в случаях:

1. погашения сумм снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам его переоценки, - в корреспонденции со счетами учета активов, по которым определилось снижение стоимости;



2. направления средств на увеличение уставного капитала - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" либо счетом 80 "Уставный капитал";

3. распределения сумм между учредителями организации - в корреспонденции со счетом 75 "Расчеты с учредителями" и т.п.

Аналитический учет по счету 83 "Добавочный капитал" организуется таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по источникам образования и направлениям использования средств.

Нераспределенная прибыль (убыток) представляет собой сумму:

Нераспределенной прибыли (убытка) прошлых лет и нераспределенной прибыли (убытка) отчетного года

Нераспределенная прибыль отчетного года - это часть чистой прибыли, которая не была распределена организацией в отчетном году. Этот показатель отражает конечный финансовый результат деятельности организации в отчетном году.

Для учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) предусмотрен активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

Чистая прибыль в конце года при реформации баланса списывается с дебета счета 99 «Прибыли и убытки» в кредит (дебет) счета 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)":

- списана чистая прибыль отчетного года

Дебет счета 99

Кредит счета 84

- списан убыток отчетного года

Дебет счета 84

Кредит счета 99

По дебету счета 84 отражаются записи по использованию нераспределенной прибыли отчетного года.

Остаток нераспределенной прибыли переносится на следующий год.

Списание убытка отчетного года отражается записями: Дебет 80 «Уставной капитал» Кредит 84 - доведена величина уставного капитала до величины чистых активов организации;

Дебет 82 «Резервный капитал» Кредит 84 - погашен убыток средствами резервного капитала;

Дебет 75 "Расчеты с учредителями" Кредит 84 - погашен убыток за счет взносов участников, учредителей.

Учет заемных средств в виде кредитов и займов ведется в соответствии с ПБУ15/2008, утвержденного Минфином РФ от 06.10.2008 № 107н.

В ред. Приказов Минфина РФ от 25.10.2010 № 132н, от 08.11.2010 № 144н).

Учет кредитов и займов ведется на счетах 66 «Учет краткосрочных кредитов и займов» и 67 «Учет долгосрочных кредитов и займов»

Расходами, связанными с выполнением обязательств по полученным займам и кредитам (далее - расходы по займам), являются: проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору); дополнительные расходы по займам.

Дополнительными расходами по займам являются: суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги; суммы, уплачиваемые за экспертизу договора займа (кредитного договора); иные расходы, непосредственно связанные с получением займов (кредитов).

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете обособленно от основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту).

Погашение основной суммы обязательства по полученному займу (кредиту) отражается в бухгалтерском учете организацией-заемщиком как уменьшение (погашение) кредиторской задолженности.

Расходы по займам отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Расходы по займам признаются прочими расходами, за исключением той их части, которая подлежит включению в стоимость инвестиционного актива.

В стоимость инвестиционного актива включаются проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), непосредственно связанные с приобретением, сооружением и (или) изготовлением инвестиционного актива.

Дополнительные расходы по займам могут включаться равномерно в состав прочих расходов в течение срока займа (кредитного договора).

Проценты, причитающиеся к оплате заимодавцу (кредитору), прекращают включаться в стоимость инвестиционного актива с первого числа месяца за месяцем прекращения приобретения, сооружения и (или) изготовления инвестиционного актива.

Одним из наиболее значимых изменений в ПБУ 15/2008 является установление единого порядка списания расходов, связанных с привлечением заемных средств для приобретения материально-производственных запасов и иных оборотных активов. Данные затраты необходимо списывать в состав прочих (счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 1 «Прочие расходы») независимо от времени оплаты их приобретения.

### **3.13. Отчетность предприятия**

Отчетность представляет систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности предприятий за отчетный период. Отчетность необходима, чтобы контролировать финансово-хозяйственную деятельность предприятий, для оперативного руководства, анализа результатов и принятия решений по улучшению показателей их деятельности на следующий период.

Все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательской деятельности и не имеющих кроме выбывшего имущества оборотов по реализации товаров (работ, услуг), состоит из:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения или заключения ревизионного союза сельскохозяйственных кооперативов, подтверждающих достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту или обязательной ревизии;
- д) пояснительной записки.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Министерства финансов Российской Федерации.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности, сведения, предусмотренные законодательством об энергосбережении и о повышении энергетической эффективности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение

от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Кроме этого, к отчету прилагаются декларации по НДС, налогу на прибыль, на имущество организаций и другие.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Бухгалтерская отчетность организаций, в которых бухгалтерский учет ведется централизованной бухгалтерией, специализированной организацией или бухгалтером-специалистом, подписывается руководителем организации, централизованной бухгалтерии или специализированной организации либо бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Бухгалтерская отчетность составляется, хранится и представляется пользователям бухгалтерской отчетности в установленной форме на бумажных носителях. Отчетным годом для всех организаций является календарный год - с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года, а для организаций, созданных после 1 октября, - по 31 декабря следующего года.

Данные о хозяйственных операциях, проведенных до государственной регистрации организаций, включаются в их бухгалтерскую отчетность за первый отчетный год.

Годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность нужно представлять в налоговую инспекцию и территориальные органы статистики не позднее трех месяцев после окончания отчетного года, то есть не позднее 31 марта (подп. 5 п. 1 ст. 23 НК, ч. 2 ст. 18 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ). Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации утвержден Приказом Росстата от 29 декабря 2012 г. № 670.

Днем представления бухгалтерской отчетности в ИФНС и органы статистики считается:

если отчетность отправлена по почте ценным письмом с описью вложения – день ее почтового отправления. Он указывается на почтовом штемпеле, проставляемом работником почты на описи вложения;

если отчетность представлена лично (это может сделать руководитель или представитель организации по доверенности) – дата, указанная в отметке органа ФНС (государственной статистики) о ее принятии;

если отчетность представлена в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи – дата, указанная в подтверждении даты отправки в электронном документе, сформированном оператором связи или налоговым органом (органом статистики).

## 4.АУДИТ

### 4.1.Понятие и сущность аудита

Аудиторская деятельность регулируется ФЗ №307 «Об аудиторской деятельности», утв. 30.12.2008 (в ред. От 04.03. от 2014).

Аудиторская деятельность (аудит) представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, документов бухгалтерского учета, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Аудит – это вид деятельности, заключающийся в сборе и оценке фактов, касающихся функционирования и положения экономического объекта (самостоятельного хозяйственного подразделения) или касающихся информации о таком положении и функционировании, и осуществляемый компетентным независимым лицом, которое, исходя из установленных критериев, выносит заключение о качественной стороне этого функционирования. Следовательно, под аудитом понимается независимая проверка и выражение мнения о финансовой отчетности предприятия. Главная цель аудита состоит в определении достоверности и правильности финансовой отчетности субъекта проверки, а также контроле за соблюдением клиентом законов и норм хозяйственного права и налогового законодательства. Цель аудита определяется законодательством, системой нормативного регулирования аудиторской деятельности, договорными обязательствами аудитора и клиента.

Аудитор - лицо, проверяющее состояние финансово-хозяйственной деятельности предприятия за определенный период.

Аудитор - специалист, аттестованный на право аудиторской деятельности в порядке, установленном законодательством РФ.

В ходе аудита бухгалтерской отчетности должны быть получены достаточные и уместные аудиторские доказательства, позволяющие аудиторской организации с приемлемой уверенностью сделать выводы относительно:

- а) соответствия бухгалтерского учета экономического субъекта документам и требованиям нормативных актов, регулирующих порядок ведения бухгалтерского учета и подготовки бухгалтерской отчетности в Российской Федерации;
- б) соответствия бухгалтерской отчетности экономического субъекта тем сведениям, которыми располагает аудиторская организация о деятельности экономического субъекта. Мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности может способствовать большому доверию к этой отчетности со стороны пользователей, заинтересованных в информации об экономическом субъекте. Вместе с тем пользователи бухгалтерской отчетности не должны трактовать мнение аудиторской организации как

полную гарантию будущей жизнеспособности экономического субъекта либо эффективности деятельности его руководства.

В процессе аудиторской работы применяются хорошо известные методы проведения аудиторской проверки:

фактическая проверка;  
подтверждение;  
документационная проверка;  
формальная проверка;  
логическая проверка;  
арифметическая проверка;  
специальная проверка;  
опрос;  
наблюдение;  
аналитические тесты;  
сканирование.

Под фактической проверкой понимается проверка фактического наличия материальных ценностей и денежных средств методом осмотра и подсчета; сверка полученных данных с учетными данными.

Подтверждение – получение письменного ответа от клиента или 3-х лиц для подтверждения точности информации. Полнота оприходования денег в кассу, полученных от физических и юридических лиц.

Документационная проверка – проверка документов и записи операций в учетных регистрах. В практике аудиторской работы при проведении документационных проверок применяют хорошо известные методы формальной, логической и арифметической проверки.

При формальной проверке выявляется полнота и правильность заполнения всех реквизитов, обязательных на первичных документах. Особое внимание при этом обращается на: дату заполнения документа; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и цифр; подлинность подписей должностных и материально ответственных лиц (все денежные документы не подлежат исправлению и подчистке).

Логическая проверка (проверка документов по существу). Данная проверка позволяет выяснить, имела ли место та или иная операция и в указанном объеме; законность и целесообразность хозяйственной операции; правильность ее отнесения на соответствующие счета и включение в соответствующие статьи расходов и доходов. Логическая проверка позволяет выявить приписки в объеме выполненных работ, завышение себестоимости и т.д.

Арифметическая проверка заключается в проверке правильности подсчетов сумм в документах. В ходе проверки выявляются ошибки при суммировании ряда чисел в процессе составления аналитических и систематических регистров учета в показательной бухгалтерии (финансовой отчетности). Арифметическая и логическая проверка нередко дополняют друг друга.

Специальная проверка применяется, когда возникает необходимость привлечь к проверке специалиста с узкой специализацией, что дает возможность проверить правильность оценки интеллектуальной собственности, когда она выступает в качестве вклада учредителей в Уставный Капитал, или когда возникает необходимость в проверке полноты выполнения всех технологических операций в производстве конкретного вида продукции или изделия.

Опрос – получение устной или письменной информации от клиента.

Наблюдение – получение общего представления о возможностях клиента на основании визуального осмотра (наблюдения);

Аналитические тесты – метод сравнений индексов, коэффициентов.

Сканирование – непрерывный, поэлементный просмотр информации (бухгалтерских первичных документов) с целью найти что-либо нетипичное.

В аудиторской деятельности также имеют место и методы организационных проверок (*сплошная, выборочная, комплексная, целевая, экспертная оценка*).

При сплошной проверке тщательно проверяются все денежные документы, относящиеся к учету кассовых и банковских операций, ценных бумаг и по расчетам с подотчетными лицами.

При *выборочной* проверке документы проверяются по выбору проверяющего. При этом, если в ходе выборочной проверки отдельных вопросов будут установлены серьезные недостатки и нарушения в организации и ведении бухгалтерского учета, приведение к исправленному исчислению затрат, финансовых результатов и к недочислению наличных платежей, то такие операции рекомендуется проверить сплошным методом. При проведении выборки важное место имеет правильный выбор тех документов, записей, которые будут подвергаться проверке. Выбор порядка проверки зависит от обстоятельств и решается на месте проведения проверки.

В современной практике применяются комплексные аудиторские проверки. Основными их задачами является всесторонняя документационная проверка предприятий и финансово-хозяйственной деятельности организаций, состояние их экономики, проведение углубленного анализа финансового состояния.

Целевые проверки проводятся по определенному кругу вопросов по просьбе руководителей предприятий или по поручению органов прокуратуры, следствия, налоговых и др. государственных органов.

Экспертная оценка бухгалтерских документов организаций проводится аудитором по поручению государственных органов при наличии у них уголовных, гражданских дел, или дел, рассмотренных в арбитражном суде.

Проводя аудиторскую проверку, аудитор должен проверить не только состояние бухгалтерского учета, законность совершения финансово-хозяйственных операций в проверяемой организации, но и качественно провести анализ показателей ее финансовой деятельности. Целью анализа является оценка финансовых результатов и финансового состояния

организации в анализируемом отчетном периоде и определение ее потенциала в предстоящей перспективе. Анализ проводится по показателям бухгалтерской отчетности и используются показатели бухгалтерского баланса и других форм отчетности, а также данные других учетных регистров: главной книги, журналов-ордеров, ведомостей и других форм. Финансовое состояние предприятия включает анализ доходности и рентабельности, финансовой устойчивости, платежеспособности и кредитоспособности, использования капитала. Финансово устойчивым является такой экономический субъект, который за счет наличия собственных средств может обеспечить покрытие средств, вложенных в активы предприятий, не допуская неоправданных дебиторской и кредиторской задолженностей, и в установленные сроки расплачивается с партнерами по своим обязательствам.

Консультирование по вопросам налогообложения, налогового планирования.

Аудиторы (фирмы), наряду с проведением аудиторских проверок, могут оказывать экономическим субъектам, предпринимателям и физическим лицам услуги в виде проведения консультаций по широкому кругу вопросов. При проведении консультации в целях достижения наибольшего суммарного эффекта аудиторские фирмы должны комбинировать и использовать навыки и умение специалистов-универсалов и узких специалистов, их глубокие знания в отдельных областях. При этом аудитор, проводящий консультацию, должен обладать навыками, необходимыми для решения проблем и обмена опытом, выявления проблем, нахождения нужной информации, анализа и синтеза, разработки предложений для совершенствования финансово-хозяйственной работы, общения с людьми, планирования изменений, помощи клиентам в накоплении опыта.

Процесс консультирования представляет собой совместную деятельность консультанта и клиента с целью решения определенной задачи и осуществления желаемых изменений в организации-клиенте.



## **4.2. Виды аудита**

**Обязательный аудит** проводится в случаях, прямо установленных законодательством или по поручению государственных органов. Объем и порядок проведения обязательного аудита регламентируются законодательными

Обязательный аудит осуществляется в случаях, если:  
по организационно-правовой форме организация является открытым акционерным обществом;

по виду деятельности организация является:

кредитной организацией;

страховой организацией или обществом взаимного страхования;

товарной или фондовой биржей;

инвестиционным институтом или фондом;

государственным внебюджетным фондом, источником образования средств которого являются предусмотренные законодательством РФ обязательные отчисления, производимые физическими и юридическими лицами;

фондом, источниками образования средств которого выступают добровольные отчисления физических и юридических лиц;

Если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному году превышает 60 миллионов рублей;

Если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность

**Инициативный (добровольный) аудит** осуществляется по решению экономического субъекта на основе договора с аудиторской фирмой или индивидуальным аудитором. Характер и масштабы такой проверки определяет сам клиент.

**Внутренний аудит** является неотъемлемым и важным элементом управленческого контроля. Некоторые виды внутреннего аудита называются управленческим, или производственным аудитом, проводится аудиторами, работающими на предприятии, следовательно, не отвечает критериям независимости в полной мере.

**Внешний аудит** проводится сторонними аудиторскими организациями (юридическими лицами) или независимыми аудиторами на основе договоров (заказов) с организациями. Обязательная аудиторская проверка проводится всегда только внешними аудиторами с учетом требований Закона об аудиторской деятельности, результатом работы является составление заключения. Данный вид аудита часто называют

финансовым аудитом, так как он предусматривает оценку достоверности финансовой отчетности.

### **Цели и задачи внешнего аудита**

*Внешний аудит* направлен на проверку финансовых отчетов с целью:

- подтверждения достоверности показателей отчетов или констатации их недостоверности;
- проверку полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;
- контроль за соблюдением законодательных и нормативных документов, регулирующих правила ведения учета и составления отчетности, методологической оценки активов, обязательств и собственного капитала;
- выявление резервов лучшего использования собственных основных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных источников.

*Внешний аудит* может решать также следующие задачи:

- по организации, восстановлению, поставке и ведению бухгалтерского учета;
- планированию и оптимизации налогооблагаемых баз и расчету налогов;
- анализу производственно-хозяйственной и финансовой деятельности;
- решению отдельных правовых, управленческих и др. проблем путем консультирования руководителей и специалистов клиентов.

*Аудит на соответствие* предназначен для проверки соблюдения предприятием конкретных правил, норм, законов, инструкций, договорных обязательств, которые оказывают воздействие на результаты осуществляемых операций. В процессе этого аудита устанавливается соответствие деятельности предприятия его уставу, проверке подлежат правильность начисления оплаты труда, обоснованность начисления и уплаты налогов и т. д. Проверки на соответствие требуют установления соответствующих критериев для оценки их выполнения. Ими могут выступать законодательные требования, ГОСТы, согласованные условия (например, сроки поставок) и др.

*Операционный аудит* применяется для проверки процедур и методов функционирования предприятия в целях оценки эффективности хозяйствования. Его целесообразно использовать для проверки выполнения бизнес-планов, смет, различных целевых программ, работы персонала и т. п. Иногда такой аудит называют аудитом эффективности работы предприятия или деятельности администрации.

*Специальный аудит* – это проверка конкретных вопросов деятельности хозяйствующего субъекта с точки зрения соблюдения определенных процедур, норм и правил (например, правильности составления налоговой отчетности, использования специальных фондов и др.).

*Первоначальный аудит* характеризуется тем, что для данного клиента он проводится впервые данной командой аудиторов. Это существенно увеличивает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы первоначально не

располагают необходимой информацией об особенностях деятельности клиента, системе его внутреннего контроля и т. д.

*Согласованный (повторяющийся) аудит* осуществляется данным аудитором или аудиторской фирмой регулярно (неоднократно). Такое сотрудничество удобно и аудиторам, и клиенту, который получает высококвалифицированные, всесторонние, основанные на многолетнем длительном сотрудничестве помощь и оценку.

С точки зрения исторического развития аудит подразделяют на подтверждающий аудит, системно-ориентированный аудит и аудит, базирующийся на риске.

### **4.3. Технологические основы аудита**

Технологические основы аудита включают следующие стадии:

- Начальная стадия аудиторской проверки
- Планирование аудита
- Аудиторские доказательства
- Порядок подготовки и составления части аудиторского заключения. Виды аудиторского заключения

#### ***Начальная стадия аудиторской проверки***

Договор на проведение аудиторской проверки юридически отражает и фиксирует интересы сторон. Однако, есть существенные отличия от договоров, используемых в предпринимательстве. В нем присутствует интерес 3-й стороны – пользователя информации – потенциального потребителя информации о финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта. Аудитор несет ответственность не только перед клиентом, но и перед заинтересованными пользователями при нанесении им ущерба в результате некачественной проверки. Аудитору при составлении договора необходимо стремиться правильно сформулировать потребности клиента и учесть собственные интересы. Качество проведения аудиторской проверки, бесконфликтность взаимоотношений аудитора с клиентом во многом зависят от четкости составления договора на проведение аудита.

Учитывая специфику аудита в России, следует в договоре на аудиторскую проверку отразить возможность аудитора отказаться от выдачи аудиторского заключения или определить сроки представления клиентом документов, необходимых для проверки, поскольку часты случаи, когда клиенты приглашали аудитора, а бухгалтерский отчет еще не готов к проверке, что очень осложняет работу. Целесообразно для аудитора предусматривать в договоре пункт, обязывающий клиента оказывать помощь аудитору в ходе проверки, также выделять работников для оказания помощи при проведении инвентаризации, предоставлять транспорт и гостиницы аудитору в случае необходимости его выезда в командировку.

#### ***Планирование аудита***

Планирование – процесс, позволяющий наиболее рационально выполнять аудит и одновременно уменьшать риск необнаруженных существующих ошибок в финансовой отчетности клиента.

Аудитор должен тщательно планировать свою деятельность по трем основным причинам: это дает аудитору возможность получить достаточное количество свидетельств о положении дел клиента, поможет удержать в разумных пределах затраты на аудит и позволит избежать недоразумений с клиентом.

Задачи планирования аудита:

1. установление этапов и сроков работы с клиентом;

2. определение затрат;
3. рациональное использование рабочего времени специалиста;
4. подготовка адекватной рабочей группы специалистов для работы с клиентом;
5. определение разделов аудита, имеющих наибольшее значение для формирования аудиторского мнения;
6. распределение между специалистами разделов аудита, обязанностей и ответственности;
7. создание условий для осуществления последовательного контроля за аудитом;
8. обеспечение взаимодействий с бухгалтерией аудиторской фирмы по вопросам финансового планирования.

Планирование аудита состоит из 6 основных этапов:

1. Предварительное планирование.
2. Сбор общих сведений.
3. Сбор информации о правовых обязанностях клиента.
4. Оценка существенности аудиторского риска.
5. Ознакомление с системой внутривозвратного контроля и оценка риска контроля.
6. Разработка общего плана аудита и программы аудита.

Предварительное планирование осуществляется на начальной фазе аудиторской работы; включает в себя принятие решения о согласии начать или продолжить аудит для клиента, установление причин, по которым клиент обосновывает свой заказ на аудит, подбор персонала для выполнения аудиторских обязанностей (формирование штатов), заключение договора с клиентом, составление письменного обязательства перед клиентом.

Сбор общих сведений – общая информация о предприятии, необходимая от того, чтобы в дальнейшем сделать обоснованное заключение о достоверности отчетности. Основными источниками информации о предприятии являются:

- обсуждение с работниками управления, встречи с высшим руководством и исполнительным персоналом, несвязанным с ведением учета, которое позволит получить информацию «из первых рук»;
- посещение и осмотр основных участков, производственных единиц, складов, которые предоставляют возможность убедиться в наличии и сохранении активов, составить представление об условиях производства;
- внешние и внутренние отчеты и публикации. *Внешние:* деловая печать, газеты, аналитические отчеты по отраслям, сравнение с основными конкурентами и среднеотраслевые показатели, государственное налоговое законодательство. *Внутренние:* финансовые отчеты, состояние финансов предприятия, протоколы, заседания совета директоров, правления, акционеров, внутренние отчеты аудиторов и консультантов

Следует ознакомиться с историей развития предприятия, видами деятельности, т.е. важно иметь представление об отрасли клиента. Важно

получить информацию о политике предприятия в различных областях (кредитная политика, учетная политика), узнать степень ответственности и прав руководителей различных уровней, определить круг лиц, имеющих право менять политику предприятия. На основе полученной информации аудитор должен решить вопрос о необходимости привлечения для консультаций отдельных специалистов (юристов, налоги).

### **Аудиторские доказательства**

Аудиторские доказательства – это информация, собранная аудитором в ходе проверки, и выводы, которые служат основанием аудиторского заключения.

Аудиторские доказательства должны быть релевантными и достаточными. Релевантность доказательств – их ценность для решения какой-либо проблемы, а достаточность в каждом случае определяется на основе оценки СВК и аудиторского риска. В любом случае аудитор должен быть уверен, что им собрано достаточное количество доказательств (документов) нужного качества для составления объективного и обоснованного заключения.

Аудиторские доказательства могут быть внутренними (информация от клиента), внешними (информация от третьих лиц и организаций) и смешанными (информация от клиента и подтвержденная внешними источниками). Наиболее ценными и достоверными являются внешние доказательства, смешанные, внутренние.

Качество аудиторских доказательств зависит от источника. Аудиторские доказательства могут быть получены из документальных источников, в ходе устных опросов персонала клиента, третьих лиц и при непосредственном наблюдении аудитором учетных и др. операций на предприятии. По степени надежности и достоверности наиболее ценные доказательства – полученные самим аудитором. Документальные доказательства и письменные представления клиента предпочтительнее доказательств, полученных при устных опросах. Если аудитор не в состоянии собрать достаточное количество доказательств, он должен этот факт отразить в отчете и заключении.

### **Источниками получения аудиторских доказательств:**

Первичные документы

Регистры бухгалтерского учета

Результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности

Результаты инвентаризации

Бухгалтерская отчетность

Договоры и соглашения

Материалы арбитражных и судебных дел

Материалы налоговых и аудиторских проверок

Устные и письменные разъяснения физических лиц, тесты работников и др.

#### 4.4. Оценка существенности аудиторского риска

Существенность и риск очень важно учитывать при планировании аудита. Под *существенностью* (материальностью) в аудите понимают предельно допустимый уровень возможного искажения отдельной статьи или финансового показателя в отчетности, финансовых резервов в целом или максимально допустимый размер ошибочности суммы, которая может быть показана в публикациях финансовых отчетов и рассмотрении как несущественная, т.е. не вводящая пользователей в заблуждение. Для оценки существенности аудитор должен иметь представление о возможных пользователях информации и о возможных решениях, которые могут приниматься на его основе с тем, чтобы определить соотношение неправильности отчета и принятия этих решений. Суждение аудитора о степени существенности достаточно субъективно и требует от него значительного профессионализма, опыта работы, знания специфики деятельности клиента, особенностей экономической и социальной среды. В начале проверки аудитор должен решить (на основе внутрифирменных стандартов), какую общую сумму ошибки можно считать существенной или материальной. Существует ряд факторов, от которых зависит предварительно устанавливаемый уровень существенности:

1. размер предприятия;
2. величина чистой прибыли до налогообложения;
3. стоимость текущих активов;
4. общая стоимость активов;
5. объем текущих обязательств;
6. величина капитала.

Уровень существенности устанавливается из этих показателей.

*Аудиторский риск* заключается в следующем: аудитор приходит к выводу, что финансовая отчетность составлена правильно, и на этом основании выражает в аудиторском заключении мнение без оговорок, а в действительности финансовая отчетность содержит существенные погрешности.

Аудиторский риск – это оценка неэффективности аудиторской проверки, базирующаяся на оценке риска системы учета клиента, неэффективность системы внутреннего контроля клиента и не выявление ошибок клиента аудитором.

Существуют 2 вида основных методов оценки аудиторского риска. Оценочный (интуитивный) – наиболее широко используется сегодня российскими аудиторами (фирмами), заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп, операций, как высокий, вероятный и маловероятный к использованию этой оценки в планировании аудита (используют высокий, низкий, средний).

Аудиторский риск – это риск неэффективности аудиторской проверки,

который отражает суждения аудитора о приемлемости вероятности содержания в финансовых отчетах не выявленных существенных ошибок после проведения аудита.

*Чистый риск* – это риск, связанный со спецификой компании, т.е. вероятность содержания в финансовых отчетах до рассмотрения эффективности системы внутреннего контроля ошибок, превосходящих допустимую величину.

*Контрольный риск* – это риск неэффективности системы внутреннего контроля, т.е. вероятность пропуска ошибок, превосходящих допустимую величину, системой внутреннего контроля.

*Процедурный риск* – риск неэффективности процедур тестирования – приемлемая для аудитора вероятность не выявления в процессе тестирования ошибок, превосходящих допустимую величину.

Эта модель является основой планирования аудита, поэтому возможности ее использования при оценке резервов аудита ограничены. После того, как будут определены все риски, установлен соответствующий план аудита, составляющие плана по чистому риску и контрольному риску не подлежат изменению на основании полученных аудиторских свидетельств.



#### 4.5. Права и обязанности аудиторов и их клиентов

Права и обязанности аудиторов и заказчиков аудиторских услуг регулируются ФЗ №307 «Об аудиторской деятельности», утв. 30.12.2008 (в ред. От 04.03. от 2014).

Понимание аудиторами и их клиентами своих прав и обязанностей (а также противоречий между их интересами) имеет свои особенности. Следует отметить, что права и обязанности аудиторов, их клиентов в условиях России необходимо подробно исследовать, проверить на практике, решать и отлаживать в рамках создания правовой экономики в целом. Это будет решено со временем.

Аудиторскую проверку проводят физические или юридические лица, имеющие лицензию на право проведения аудита. Аудиторы (физические лица) могут заниматься аудиторской деятельностью в составе аудиторской фирмы, заключив с ней трудовое соглашение, или самостоятельно, получив аудиторскую лицензию.

Аудиторы и аудиторские фирмы *не имеют права:*

1. Заниматься любой предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и связанной с ней.
2. Передавать получаемые в ходе аудита сведения третьим лицам.
3. Проводить аудиторскую проверку, если на проверяемом предприятии имеются родственники, а также приобретать акции проверяемого предприятия. Лицензии существуют четырех видов (общий аудит, банковский, страховой, прочих организаций)

В процессе проведения проверок *аудитор имеет право:*

1. Самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки (на основе требований нормативных актов, конкретных условий договора и др.).
2. Проверять в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности (бухгалтерские книги, денежные документы, ценные бумаги и др.).
3. Получать от третьих лиц всю информацию, необходимую для выполнения целей аудита (по письменному запросу).
4. Получать все необходимые разъяснения по возникающим вопросам или дополнительные сведения.
5. Привлекать на договорной основе высококвалифицированных специалистов (в области бухучета и анализа хозяйственной деятельности и др., кроме лиц, работающих на проверяемом предприятии).
6. Отказаться от проведения проверки в особых случаях (непредставление необходимой информации для проверки, криминальная обстановка и др.)
7. Оказывать сопутствующие аудиту услуги.

Аудитор обязан:

1. Неукоснительно соблюдать требования законодательства РФ, а также правил — стандартов аудита.
2. Немедленно сообщать заказчику, а также государственному органу, поручившему провести аудиторскую проверку, о невозможности своего участия в проведении проверки или о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов.
3. Выполнять свои функции беспристрастно.
4. Обеспечивать сохранность документов в ходе аудиторской проверки и не разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта.
5. Базироваться на принципах добросовестности, честности, доброжелательности.
6. Составлять аудиторское заключение и письменную информацию (отчет аудитора) в соответствии с утвержденными стандартами.
7. Способствовать росту авторитета своей профессии в обществе.

Одна из главных отличительных черт профессионального аудитора — его понимание ответственности" перед общественностью. Приводится необходимый минимум правил поведения, обязательных к исполнению. Этичное поведение — это не просто соблюдение определенных запретов. Правила этики требуют строгого соблюдения принципа уважения клиентов в ущерб личным интересам общественного бухгалтера (аудитора).

Профессионально-этические требования к аудиторам включают:

- 1) честность
- 2) объективность
- 3) доброжелательность
- 4) профессиональную компетентность
- 5) конфиденциальность информации

Требование независимости является обязательным условием при проведении проверки (эти требования подробно изложены в теме, посвященной стандартам аудита). Профессионально этические требования к аудиторам отражены в кодексе этики аудиторов, который принят Советом по аудиторской деятельности при Министерстве финансов РФ 28 августа 2003 г. Кодекс устанавливает основные правила поведения аудиторов и основные требования при проведении аудиторских проверок.

Аудитор сдает квалификационный экзамен на право осуществления аудиторской деятельности. И аудиторская фирма, и аудитор могут, таким образом, проводить аудит с выдачей официального аудиторского заключения только при наличии лицензии.

Существует три вида ответственности:

ответственность перед клиентом;

ответственность на основе гражданского законодательства;

уголовная ответственность.

Аудитор несет ответственность за:

1. Нарушение условий договора или нарушение гражданского законодательства, связанное с неисполнением обязательств либо исполнением его ненадлежащим образом (ГК). Ответственность предусмотрена также УК Российской Федерации;
2. Причиненный заказчику ущерб в результате некачественного проведения аудита. (Штраф, аннулирование лицензии).
3. Разглашение коммерческой тайны.
4. Составление заведомо ложное заключение. (Аннулирование лицензии и аттестата, за работу без лицензии штраф ).

Аудиторское заключение является официальным документом, предназначенным для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленным в соответствии с настоящим правилом и содержащим выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора (далее именуются — аудитор) о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения им бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Под достоверностью во всех существенных отношениях понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения. Для оценки степени соответствия финансовой (бухгалтерской) отчетности законодательству Российской Федерации аудитор должен установить максимально допустимые размеры отклонений путем определения в целях проводимого аудита существенности показателей бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности в соответствии с федеральным правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Существенность в аудите».

### **Основные элементы аудиторского заключения**

Аудиторское заключение включает в себя:

- а) наименование;
- б) адресата
- в) следующие сведения об аудиторе:  
организационно-правовая форма и наименование, для индивидуального

аудитора — фамилия, имя, отчество и указание на осуществление им своей деятельности без образования юридического лица; место нахождения; номер и дата свидетельства о государственной регистрации; номер, дата предоставления лицензии на осуществление аудиторской деятельности и наименование органа, предоставившего лицензию, а также срок действия лицензии; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении;

г) следующие сведения об аудируемом лице  
организационно-правовая форма и наименование;  
место нахождения;  
номер и дата свидетельства о государственной регистрации;  
сведения о лицензиях на осуществляемые виды деятельности;

д) вводную часть;

е) часть, описывающую объем аудита;

ж) часть, содержащую мнение аудитора

з) дату аудиторского заключения;

и) подпись аудитор

Аудиторское заключение должно иметь наименование «Аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности» для того, чтобы отличить аудиторское заключение от заключений, составленных другими лицами, например, должностными лицами аудируемого лица, советом директоров.

Аудиторское заключение должно содержать перечень проверенной финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица с указанием отчетного периода и ее состава.

Аудиторское заключение должно включать заявление о том, что ответственность за ведение бухгалтерского учета, подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности возложена на аудируемое лицо, и заявление о том, что ответственность аудитора заключается только в выражении на основании проведенного аудита мнения о достоверности этой финансовой (бухгалтерской) отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудиторская организация обязана подписать аудиторское заключение не ранее даты подготовки бухгалтерской отчетности экономического субъекта, т.е. даты окончания работ по составлению этой отчетности.

### ***Вопросы для самопроверки***

1. Понятие аудита и аудиторской деятельности
2. Виды аудита
3. Методы проведения аудиторской проверки
4. Технология проведения аудиторской проверки
5. Права и обязанности аудиторов и аудиторских фирм
6. Аудиторское заключение