**КУРСОВАЯ РАБОТА**

 по курсу

 “Бухгалтерский учет”

 на тему:

“Учет готовой продукции, ее отгрузка и реализация”

Выполнил:

 Научный руководитель:

Москва - 1998

 **СОДЕРЖАНИЕ**

Введение

**§** 1. Основные нормативные документы

§ 2. Готовая продукция и ее оценка. Учет поступления готовой продукции

**§** 3. Особенности учета выпуска продукции при использовании счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)"

§ 4. Учет реализации продукции. Особенности учета реализации продукции по моменту оплаты и по моменту отгрузки продукции, а также при использовании счета 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам"

§ 5. Учет реализации продукции при товарообменных (бартерных) сделках

§6. Учет коммерческих (внепроизводственных) расходов

§ 7. Инвентаризация готовой и отгруженной продукции

§ 8. Корреспонденции счетов по операциям учета готовой продукции и ее реализации

Заключение

Библиография

Приложения

***Введение***

***Готовая продукция*** - это изделия и полуфабрикаты, полностью законченные обработкой, соответствующие действующим стандартам или утвержденным техническим условиям, принятые на склад или заказчиком.

Основными задачами бухгалтерского учета готовой продукции являются:

правильный и своевременный учет наличия и движения готовой продукции на складах, холодильниках и других местах хранения продукции;

контроль за выполнением планов по объему, ассортименту, качеству выпущенной продукции и обязательств по ее поставкам;

контроль за сохранностью готовой продукции и соблюдением установленных лимитов;

контроль за выполнением плана по реализации продукции и своевременностью оплаты за реализованную продукцию;

выявление рентабельности всей продукции и ее отдельных видов.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад в подотчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте изготовления, комплектации и сборки.

Планирование и учет готовой продукции ведут в натуральных, условно-натуральных и стоимостных показателях.

Условно-натуральные показатели используют для получения обобщенных данных об однородной продукции. Например, количество выработанной каустической соды выражается в тоннах условного веса, консервов - в условных банках и т.д.

**§ 1. Основные нормативные документы**

1. Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 26 декабря 1994 г. № 170).

2.План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению (утверждены приказом Министерства финансов СССР от 1 ноября 1991 г. №56 и рекомендованы для применения на территории Российской Федерации письмом Министерства экономики и финансов РСФСР от 19 декабря 1991 г. № 18-5: с изменениями, утвержденными приказами Министерства финансов Российской Федерации от 28 декабря 1994 г. № 173 и от 28 июля 1995 г. №81).

3. "О типовых формах квартальной бухгалтерской отчетности и указаниях по их заполнению в 1995 году". Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 20 декабря 1994 г. № 168.

4. "О годовой бухгалтерской отчетности организаций за 1995 год". Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 19 октября 1995 г. № 115. Приложения 1,2,3 к приказу Министерства финансов от 19 октября 1995 г. № 115.

5. "О порядке исчисления и уплаты налога на добавленные стоимость". Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации от 11 ноября 1995 г. № 39.

6. "О порядке исчисления и уплаты акцизов". Инструкция Государственной налоговой службы Российской Федерации от 9 декабря 1991 г. №2; с изменениями и дополнениями.

7. "О мерах по упорядочению государственного регулирования (тарифов)". Указ Президента Российской Федерации от 28 февраля 1995 г. №221.

8. "О мерах по упорядочению государственного урегулирования цен (тарифов)". Постановление Правительства Российской Федерации от 7 марта 1995 г. № 239.

**§ 2. Готовая продукция и ее оценка. Учет поступления готовой продукции**

Поступление из производства готовой продукции оформляется накладными, спецификациями, приемными актами и другими первичными и сводными документами.

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно осуществляется аналогично учету материальных запасов.

В последнее время многие организации применяют бескарточный метод учета готовой продукции. При данном методе с помощью ЭВМ ежедневно составляют оборотные ведомости учета выпуска из производства и движения готовой продукции относительно складов и других мест хранения. Остатки готовой продукции периодически инвентаризируют.

На автоматизированных складах вместо карточек складского учета используют, как правило, оперативные машинограммы и видеограммы остатков и движения готовой продукции по каждому наименованию и виду.

Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют номенклатуру - ценник. Помимо ценника разрабатываются справочники продукции, содержащих сведения об облагаемой и необлагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

На рассматриваемом предприятии, АО “Москвич”, учёт выпуска из производства готовой продукции осуществляется в ПДБ (планово диспетчерское бюро) и оформляется следующими документами:

**Суточный рапорт о выпуске автомобилей** (см. Приложение 1);

**Сменный рапорт** (см. Приложение 2);

**Оборотная ведомость учёта выпуска из производства готовой продукции** (см. Приложение 3).

Остатки готовой продукции периодически инвентаризуют. Существует документ - **Опись и сличительная ведомость** (см. Приложение 4), в который заносятся данные по незавершённому производству, а также по готовой продукции ещё не выпущенной из производства. В этом документе сопоставляются данные оперативного учёта и инвентаризации, а затем выявляются недостачи и излишки.

Также в ПДБ АО Москвич, с помощью ЭВМ, производится отчёт № 410 О выпуске автомобилей и **отчёт № 411 Остаток незавершённого производства**. Отчёт № 411 важен не только для процесса производства, но и для учёта готовой продукции. Этот отчёт даёт представление, о том, сколько незавершенной продукции осталось, в том числе, и на участке подготовки к сдаче в сбыт(см. Приложение 5).

В АО “Москвич” в каждый автомобиль вкладывается его **Контрольная Книжка**, в ней делаются отметки на протяжении всего пути автомобиля: на каждом участке процесса производства, во время сдачи автомобиля в сбыт и при его отгрузке (см. Приложение 6). При желании покупателя Контрольная Книжка может быть передана ему для ознакомления со всеми особенностями автомобиля.

**Оценка готовой продукции**. В настоящее время применяют следующие виды оценки готовой продукции.

**по фактической производственной себестоимости**. Этот способ оценки готовой продукции используется сравнительно редко, в основном на предприятиях индивидуального производства, выпускающих крупное уникальное оборудование и транспортные средства. Может применяться на предприятиях с ограниченной номенклатурой массовой продукции;

**по неполной (сокращенной) производственной себестоимости продукции,** исчисляемой по фактическим затратам без общехозяйственных расходов; может применяться в тех же производствах, где применяется первый способ оценки продукции;

**по оптовым ценам реализации**. Оптовые цены используются в качестве твердых учетных цен. Отклонения фактической себестоимости продукции учитывают на отдельном аналитическом счете. При устойчивых оптовых ценах этот вариант оценки продукции был самым распространенным. поскольку позволял сопоставлять оценку продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением товарного выпуска. При значительном колебании уровня оптовых цен данный способ теряет свои преимущества.

**по плановой (нормативной) производственной себестоимости**, также выступающей в качестве твердой учетной цены. Обусловливается необходимость отдельного учета отклонений фактической производственной себестоимости продукции от плановой или нормативной. Достоинство данного способа оценки готовой продукции заключается в обеспечении единства оценки в планировании и учете. Однако если плановая или нормативная себестоимость продукции изменяется часто, то усложняется переоценка остатков готовой продукции. Если же оценивать продукцию по среднегодовой себестоимости, то она не соответствует оценке в месячных и квартальных планах. Вариантом данного способа оценки готовой продукции является оценка **по сокращенной плановой производственной себестоимости;**

**по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму налога на добавленную стоимость,** - при выполнении единичных заказов и работ;

**по свободным рыночным ценам** - при учете товаров, реализуемых через розничную сеть.

В АО “Москвич” оценка готовой продукции ведётся по оптовым ценам, используемым в качестве твёрдых учётных цен.

При использовании в учете оптовых цен, плановой себестоимости и рыночных цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (реализованную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет (табл. 1) с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

По данным табл. 1 этот процент оказался равным 1 от стоимости по учетным ценам.

Таблица 1

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| №пп | Показатель | По твердым учетным ценам | По фактической себестоимости | Отклонение (+.-) |
| 1. | Остаток готовой продукции на начало месяца | 300 000 | 306 000 | +6000 |
| 2. | Поступило из производства | 2 700 000 | 2 724 000 | +24 000 |
| 3. | Итого | 3 000 000 | 3 030 000 | +30 000 |
| 4. | Отношение отклонений фактической себестоимости от стоимости по твердым ценам в % (графа 5,строка 3 : графу 3, строка 3) | х | х | 1,0 |
| 5. | Отгружено товаров | 2 500 000 | 2 525 000 | +25 000 |
| 6. | Остаток готовой продукции на конец месяца | 500 000 | 505 000 | +5000 |

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент определяют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию (2 500 000 \* 1:100 = 25 000; 2 500 000 + 25 000 = 2 525 000)

500 000 • 1:100 = 5000; 500 000 + 5000 = 505 000).

Подобный расчет составляют и при использовании сокращенной производственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если предприятие использует для учета выпуска продукции счет 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)".

На практике указанные в табл. 1 расчеты составляют по однородным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений.

**Синтетический учет готовой продукции.** Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 40 "Готовая продукция". Этот счет используется предприятиями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 "Товары". Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражают на счете 40 "Готовая продукция". Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Продукция, подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 40 "Готовая продукция" не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)" и с использованием счета 37.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 40 по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (плановой себестоимости, оптовым ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 40 "Готовая продукция" и кредиту счета 20 "Основное производство".

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции, определяют отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 "Основное производство" в дебет счета 40 " Готовая продукция" способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом "красное сторно".

Если готовая продукция полностью используется на самом предприятии, то ее можно приходовать по дебету счета 10 "Материалы" и других аналогичных счетов с кредита счета 20 "Основное производство".

Сельскохозяйственные предприятия учитывают движение сельскохозяйственной продукции в течение года по плановой себестоимости, а по окончании года ее доводят до фактической себестоимости.

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от принятого предприятием метода учета реализации продукции списывают по учетным ценам с кредита счета 40 "Готовая продукция" в дебет счетов 45 "Товары отгруженные" или счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной ) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 40 дополнительной проводкой или способом "красное сторно" в дебет счетов 45 или 46.

Готовую продукцию, переданную другим предприятиям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 40 в дебет счета 45 "Товары отгруженные".

Именно, таким образом, ведётся учёт готовой продукции в АО “Москвич”. Учёт реализации продукции производится по моменту отгрузки продукции.

В центральной бухгалтерии АО “Москвич” оформляется **Журнал б/с 40 “Готовая продукция”** (см. Приложение 7). В журнал заносится приход, дебет счёта 40, и расход, журнал-ордер по кредиту счёта 40. Сведения по выпуску готовой продукции, для дебита счёта 40 берутся из документа - “Ведомость товарного выпуска”. Сведения же по реализации продукции, кредит счёта 40, получаются из “Отчёта о реализации” служб, реализующих товарную продукцию.

Оптовая стоимость, в целом по товарной продукции, собирается из балансовых счетов 46( разные суб. счета). Оптовая цена = Свободная отпускная цена - Налоги.

Фактическая же себестоимость, в целом по товарной продукции, берётся с балансовых счетов 20 и 23.

**§ 3. Особенности учета выпуска продукции**

**при использовании счета 37 "Выпуск продукции**

**(работ, услуг)"**

При использовании для учета затрат на производство продукции

счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)" синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 40 по нормативной или плановой себестоимости.

По дебету счета 37 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту - нормативную или плановую себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20 "Основное производство", 23 "Вспомогательные производства", 29 "Обслуживающие производства и хозяйства" в дебет счета 37.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 37 в дебет счетов 40 "Готовая продукция", 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и других счетов (10,11,21,28,41,79).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 37 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 37 в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию - способом "красное сторно". Счет 37 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 37 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 37);

по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 37);

по сокращенной фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)";

по неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 37 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 46).

**§ 4. Учет реализации продукции. Особенности учета реализации продукции по моменту оплаты и по моменту отгрузки продукции, а также при использовании счета 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам"**

**Учет реализации продукции**

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключенными договорами пли путем свободной продажи через розничную торговлю.

В договорах на поставку готовой продукции указывают поставщика и покупателя, необходимые показатели по изделиям, цены, скидки, накидки, порядок расчетов, сумму налога на добавленную стоимость и другие реквизиты. В международной практике принято дополнительно указывать непреодолимые обстоятельства (форс-мажор), поручительство, гарантии исполнения договорных условий, порядок возмещения убытков, оговорку о подсудности и арбитраже и другие сведения.

Реализация продукции (работ, услуг) производится организациями по следующим ценам:

по свободным отпускным ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС;

по государственным регулируемым оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС (продукция топливно-энергетического комплекса и услуги производственно-технического назначения);

по государственным регулируемым розничным ценам (за вычетом в соответствующих случаях торговых скидок, скидок сбыту и опту) и тарифам, включающим в себя НДС (для продажи товаров населению и оказания ему услуг).

Расчеты по межреспубликанским поставкам товаров (работ, услуг) с государствами, подписавшими договор об экономическом сотрудничестве, осуществляются по ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС.

При установлении отпускных цен указывается франке, т.е. за чей счет производится оплата расходов по доставке продукции от поставщика до покупателя. Франко-станция назначения означает, что расходы по доставке продукции покупателю оплачивает поставщик, и они включаются в отпускную цену. Франко-станция отправления означает, что поставщик оплачивает расходы только до погрузки готовой продукции в вагоны. Все же остальные расходы по перевозке готовой продукции (оплата железнодорожного тарифа, водного фрахта и т.д.) должны оплачиваться покупателем.

Открытое акционерное общество “Москвич” заключает следующие виды договоров:

**Договор купли - продажи автомобилей “Москвич”** (см. Приложение 8);

**Договор о реализации автомобилей “Москвич” на условиях консигнации** (см. Приложение 9).

Основанием для отгрузки готовой продукции покупателям или отпуска ее со склада служат обычно приказы отдела сбыта (маркетинга) организации (см. Приложение 10).

На основании накладных, товарно-транспортных железнодорожных накладных и других документов на отпуск продукции на сторону в финансовом отделе или при его отсутствии с бухгалтерии выписывают в нескольких экземплярах платежные требования для расчетов с покупателями через банк.

В платежном требовании указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, стоимость дополнительно оплачиваемых тары и упаковки, транспортные тарифы, подлежащие возмещению покупателям (если это предусмотрено договором), сумму налога на добавленную стоимость, выделяемую отдельной строкой. При отгрузке товаров, оказании услуг, выполнении работ, не являющихся объектом налогообложения по НДС, расчетные документы и реестры выписывают без выделения сумм НДС и на них делают надпись или ставят штамп " Без налога (НДС)".

Платежные требования должны быть выписаны поставщиком и сданы в банк на инкассо (т.е. с поручением получить платеж от покупателя) не позднее следующего дня, после отгрузки или сдачи готовой продукции грузополучателю. Второй экземпляр платежного требования отправляется покупателю для оплаты.

Данные платежных требований ежедневно записывают в ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг) (ф. № 16 или 16а). В ведомости указывают дату и номер платежного требования, наименование поставщика, количество отгруженной продукции по ее видам, суммы, предъявляемые по счетам, и отметку об оплате счетов. Ведомость является формой аналитического учета товаров отгруженных. Готовую продукцию в ведомости отражают по учетным и отпускным ценам. Ведомость ф. № 16 используют при определении выручки по отгрузке, а №16а - при определении выручки по оплате.

Оперативный учет отгрузки ведут в отделе маркетинга (сбыта) в специальных карточках, книгах, или журналах, а при использовании ЭВМ - в ежедневно составляемых машинограммах отгрузки продукции.

Для вывоза готовой продукции с территории организации представителям грузополучателя выдаются товарные пропуска на вывоз с территории предприятия товарно-материальных ценностей. Пропуска подписывают руководитель и главный бухгалтер организации или уполномоченные им лица. Пропуском могут служить копии товарно-транспортных накладных или фактур, на которых делаются специальные разрешительные надписи.

В отделе (управлении) сбыта АО “Москвич”, среди прочей товаросопроводительной и отгрузочной документации, оформляются **Приемо-сдаточные акты** (см Приложения 11,12,13), по которым осуществляется отгрузка готовой продукции и её оперативный учёт. Приемо-сдаточные акты могут служить пропуском для вывоза готовой продукции с территории АО “Москвич”, а также они входят в число тех документов, на основании которых выписывают платёжные требования для расчёта с покупателями.

Если готовая продукция отпускается покупателю непосредственно со склада поставщика или другого места хранения готовой продукции, то получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза.

В АО “Москвич” существует чёткая **структура управления (отдела) сбыта** (см. Приложение 14) и определённое **положение об управлении сбыта** (см. Приложение 15).

Порядок синтетического учета реализации продукции зависит от выбранного организацией метода учета реализации продукции. Организациям разрешается определять выручку от реализации продукции либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ и оказанных услуг, либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации.

При определении выручки по моменту оплаты отгруженной продукции, широко используемом в нашей стране до настоящего времени, для учета отгруженной, но еще не реализованной продукции используют синтетический счет 45 "Товары отгруженные".

В этом случае отгруженную готовую продукцию списывают с кредита счета 40 "Готовая продукция" или счета 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в дебет счета 45 "Товары отгруженные".

По мере оплаты расчетных документов поступившие от покупателей платежи зачисляют на счет 51 "Расчетный счет" или другие денежные и расчетные счета с кредита счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". Одновременно реализованную продукцию и оплаченные работы и услуги списывают со счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

На счете 45 "Товары отгруженные" отгруженные товары, выполненные работы и оказанные услуги отражают либо по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)"), либо по плановой производственной себестоимости (при использовании счета 37). Для определения фактической себестоимости реализованной продукции (работ, услуг) составляют специальный расчет на оборотной стороне журнала-ордера или в специальной ведомости.

Расчет фактических затрат реализованной продукции можно осуществить следующим образом:

1. Определяют процентное отношение суммы фактических затрат по товарам, отгруженным на начало месяца, и товарам, отгруженным в течение месяца, к их стоимости по учетным ценам.

2. Определяют фактические затраты, приходящиеся на остаток нереализованной продукции на конец месяца, умножением стоимости их по учетным ценам на ранее исчисленное процентное отношение.

3. Исчисляют фактические затраты по реализованной готовой продукции вычитанием из итога затрат товаров отгруженных остатка на начало месяца и поступления за месяц затрат, приходящихся на остаток товаров, отгруженных на конец месяца.

При использовании счета 37 этот расчет делать не нужно, поскольку отклонение фактической производственной себестоимости (работ, услуг) от нормативной или плановой себестоимости списывают с кредита счета 37 в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" дополнительной бухгалтерской проводкой или способом "красное сторно".

В дебет счета 45 "Товары отгруженные" списывают также транспортные расходы по отгрузке, произведенные за счет покупателей (при отправке продукции франко-склад поставщика). Транспортные расходы, оплачиваемые поставщиками (при отправке продукции франко-склад покупателя), относят не на счет 45 "Товары отгруженные, выполненные работы и услуги", а на счет 43 "Коммерческие расходы".

При первом методе реализации продукция считается реализованной, если она отгружена или передана покупателю и платежное требование поставщика оплачено полностью. Порядок отражения в учете частичной оплаты зависит от вида и особенностей реализуемой продукции. Продукцию, учитываемую в весовом или объемном измерении (кг, тонны, м^3 и др.), включают в объем реализации по фактически оплаченной сумме. Неоплаченную часть оставляют на счете 45 "Товары отгруженные".

Продукцию, измеряемую поштучно, включают в объем реализации только при полной ее оплате. Частичную оплату такой продукции отражают как кредиторскую задолженность.

Стоимость оплаченной, но не вывезенной с территории поставщика продукции включают в объем реализации продукции, если она оставлена на ответственное хранение у поставщика. Передачу изделий на хранение оформляют соответствующими документами. Как правило, на ответственное хранение передают крупногабаритное оборудование, продукцию, предназначенную для экспорта, а также продукцию, которую покупатель не может принять или вывезти по объективным причинам.

В соответствии с новым Планом счетов общехозяйственные расходы предприятия могут быть списаны с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". В этом случае фактическую производственную себестоимость продукции исчисляют без учета общехозяйственных расходов. На счете 46 общехозяйственные расходы будут отражаться отдельной статьей. Появление этой статьи вызывает необходимость использования нового для отечественной практики термина - "предельный (мержинальный) доход".

Величину мержинального дохода определяют вычитанием из выручки от реализации продукции (за вычетом налога на добавленную стоимость) фактической производственной себестоимости реализованной продукции. Вычитанием из мержинального дохода общехозяйственных и коммерческих расходов исчисляют прибыль от реализации продукции.

Если организация определяет **выручку от реализации продукции в момент ее отгрузки или отпуска покупателю**, как это делается в АО “Москвич” , то счет 45 "Товары отгруженные" при обычных условиях поставки не используется. Для организации-продавца отгруженная или отпущенная продукция считается реализованной, и ее списывают следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками",

кредит счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывают в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" с кредита счета 40 "Готовая продукция".

С суммы выручки предприятия исчисляют налог на добавленную стоимость и акцизный налог (по установленному перечню товаров). Суммы исчисленного налога на добавленную стоимость отражают по дебету счета 46 и кредиту счета 68 "Расчеты с бюджетом".

Поступившие платежи за реализованную продукцию отражают по дебету счета51 "Расчетный счет" и других счетов с кредита счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Если договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгруженной продукцией и риска случайной гибели от предприятия к покупателю (например, при экспорте продукции), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 "Товары отгруженные". При отгрузке указанной продукции ее списывают с кредита счета 40 "Готовая продукция" в дебет счета 45 "Товары отгруженные".

После получения извещения о передаче права владения и распоряжения отгруженной продукцией покупателю поставщик списывает ее с кредита счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)",

На счете 45 "Товары отгруженные" указывают также готовые изделия и товары, переданные другим предприятиям для реализации на комиссионных и иных подобных началах (см. Приложение 9). При отпуске таких изделий и товаров их списывают с кредита счетов 40 "Готовая продукция" и 41 "Товары" в дебет счета 45 "Товары отгруженные". При поступлении извещения от комиссионера о реализации переданных ему изделий и товаров их списывают с кредита счета 45 "Товары отгруженные" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" с одновременным отражением выручки по дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками" и кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывают по фактической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 "Основное производство" или 37 "Выпуск продукции (работ, услуг)" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и дебету счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Следует отметить, что метод реализации продукции по отгрузке пока не получил широкого распространения в нашей стране (кроме строительной промышленности), хотя он повсеместно используется в международной практике. Основными причинами этого факта являются неплатежеспособность многих предприятий, недостаточность распространения вексельного обращения и страховых гарантий оплаты, несовершенство форм расчетов и банковского обслуживания, невозможность создания текущих резервов сомнительных долгов (разрешается указанный резерв создавать после окончания отчетного года) и др. В перспективе эти недостатки будут устранены и второй метод учета реализации продукции найдет широкое применение.

В последнее время широко применяется предварительная оплата намечаемой к поставке готовой продукции.

При предварительной оплате поставки, оговоренной в договорных условиях, поставщик выписывает счет-фактуру и направляет ее покупателю. После получения этого документа покупатель платежным поручением переводит поставщику сумму платежа за продукцию.

При предоплате сумму поступивших платежей отражают в бухгалтерском учете до момента отгрузки продукции как кредиторскую задолженность и оформляют следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 51 "Расчетный счет",

кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

После отгрузки продукции она считается реализованной и списывается с кредита счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" в дебет счета 62.

Если предварительная оплата выступает в форме авансового платежа и непосредственно не связана с конкретным счетом-фактурой, поступившие платежи отражают по кредиту счета 64 "Расчеты по авансам полученным".

Покупатель может отказаться от оплаты отгруженной в его адрес продукции, если груз послан ошибочно, с нарушением сроков поставки, низкого качества продукции и по другим причинам. В этом случае в бухгалтерии поставщика составляют обратную запись по отгрузке продукции.

При методе реализации продукции по оплате дебетуют счет 40 "Готовая продукция" и кредитуют счет 45 "Товары отгруженные". При методе реализации продукции по отгрузке составляют две проводки:

дебет счета 40 "Готовая продукция",

кредит счета 46 "Реализация готовой продукции (работ, услуг)";

дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)",

кредит счета 62 "Расчеты с покупателями и заказчиками".

Как уже отмечалось, при любом методе учета реализации продукции предприятия уплачивают налог на добавленную стоимость и акцизы.

Объектом налогообложения по НДС являются обороты по реализации товаров, выполненных работ и услуг и товары, ввозимые на территорию РФ.

Ставка налога на добавленную стоимость взимается в следующих размерах:

10% - по продовольственным товарам (кроме подакцизных) и товарам для детей по перечню, утвержденному постановлением Правительства РФ;

20% - по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары.

Исчисленную сумму НДС по реализованной продукции оформляют следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)",

кредит счета 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по налогу на добавленную стоимость".

Акцизами облагается реализация винно-водочных изделий, этилового спирта из пищевого сырья, пива, табачных изделий, шин, легковых и грузовых автомобилей грузоподъемностью до 1,25 т, ювелирных изделий, бриллиантов, изделий из хрусталя, ковров, ковровых и меховых изделий, одежды из натуральной кожи. Ставки акцизов утверждаются Правительством РФ и являются едиными на всей территории РФ.

Объектом обложения акцизами является оборот по реализации подакцизных товаров собственного производства, включая их реализацию государствам-членам Содружества Независимых Государств.

Для определения облагаемого оборота принимается стоимость подакцизных товаров, исчисленная исходя из:

свободных отпускных цен с включением в них суммы акциза;

регулируемых цен (за вычетом торговых скидок), сниженных на сумму НДС по расчетной ставке 16,67 %.

Учет расчетов с бюджетом по акцизам осуществляют на счете 68 "Расчеты с бюджетом", субсчет "Расчеты по акцизам".

На сумму акциза в составе выручки дебетуют счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)" и кредитуют счет 68, субсчет "Расчеты по акцизам". Перечисление акциза отражают по дебету счета 68, субсчет "Расчеты по акцизам", и кредиту счета 51 "Расчетный счет".

**Особенности учета при использовании счета 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам"**

Организации, осуществляющие работы долгосрочного характера (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать реализацию работ и услуг (а следовательно, и прибыль):

а) в целом за законченную и сданную заказчику работу;

б) по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант является традиционным, и учет реализации продукции осуществляется по одному из вышеизложенных методов учета реализации продукции, работ, услуг.

При втором варианте расчеты осуществляются по законченным этапам или комплексам, имеющим самостоятельное значение, или осуществляется авансирование заказчиком организации до полного окончания работ в размере договорной стоимости. При втором варианте используется счет 36 "Выполненные этапы по незавершенным работам".

По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 46. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списывают с кредита счета 20 на дебет счета 46. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 64 "Расчеты по авансам полученным".

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 36 в дебет счета 6 "Расчеты с покупателями и заказчиками". Стоимость полностью законченных работ, учтенную на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 64 и на сумму, полученную в окончательный расчет в дебет счетов

по учету денежных средств.

**§ 5. Учет реализации продукции при товарообменных (бартерных) сделках**

Порядок учета товарообменных операций зависит от применяемого в организации варианта учета реализации продукции и вида товарно-материальных ценностей, обмениваемых на бартерной основе.

**Определение выручки от реализации по мере оплаты отгруженной продукции**

Поступление товарно-материальных ценностей по товарообменным операциям и выполненные для организации работы и услуги оформляются обычными бухгалтерскими проводками: по дебету соответствующих материальных счетов и счетов по учету затрат (10 "Материалы", 12 ".Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы", 41 "Товары", 08 "Капитальные вложения" и др.) и кредиту счетов 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" и 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами".

Списание первоначальной стоимости и себестоимости отгруженных товарно-материальных ценностей и выполненных работ и услуг по товарообменным операциям отражают по дебету счетов реализации (46, 47, 48) с кредита счетов 01 "Основные средства", 04 "Нематериальные активы", 10, 12, 40, 41, 45 и др.; суммы износа по исходным основным средствам, нематериальным активам и МБП списывают с дебета счетов 02, 05 и 13 в кредит счетов 47 и 48.

Одновременно на стоимость отгруженных товарно-материальных ценностей и выполненных работ и услуг по ценам реализации уменьшается задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие от них ценности и выполненные работы и услуги:

дебет счетов 60 и 76,

кредит счетов 46,47,48.

Финансовый результат по товарообменным операциям списывают со счетов 46,47,48 на счет 80 "Прибыли и убытки".

**Определение выручки от реализации продукции**

 **по мере отгрузки**

При данном варианте реализации продукции составляют следующие бухгалтерские проводки по товарообменным сделкам:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | дебет счетов 62, 76,кредит счетов 46, 47, 48 | на стоимость отгруженных и переданных товарно-материальных ценностей,оказанных работ, услуг в счёт товарообменных операций;  |
| 2 | дебет счетов 46,47,48кредит счетов 01, 04, 10, 12, 40, 41 | списываются первоначальная стоимость и себестоимость товарно-материальных ценностей, работ, услуг; |
| 3 | дебет счетов 02, 05, 13,кредит счетов 47, 48 | списывается сумма износа по переданным основным средствам, нематериальным активам и МБП; |
| 4 | дебет счетов 08, 10, 12, 41 и др.кредит счетов 60, 76 | на стоимость поступивших в порядке обмена товарно-материальных ценностей, работ, услуг; |
| 5 | дебет счетов 60, 76кредит счетов 62, 76 | засчитывается стоимость отгруженных и переданных товарно-материальных ценностей, работ, услуг в погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками; |
| 6 | дебет счетов 46, 47, 48,кредит счёта 80 | списывается прибыль по товарообменным операциям;  |
| 7 | дебет счёта 80,кредит счетов 46, 47, 48 | списывается убыток по товарообменным операциям. |

**§6. Учет коммерческих (внепроизводственных) расходов**

**К коммерческим расходам относят расходы по сбыту продукции, оплачиваемые поставщиком.** Коммерческие расходы вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость продукции.

В состав коммерческих расходов включают:

 расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары приобретённой на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);

 расходы на транспортировку продукции ( расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т.п., оплата услуг специальных транспортно-экспедиционных контор);

 комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым предприятиям и организациям, в соответствии с договорами;

 затраты на рекламу, включающие расходы на объявление в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставка, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;

 прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

 Расходы на рекламу списывают на счёт 43 в сумме фактических расходов. Однако для целей налогообложения они принимаются в пределах установленных нормативов. В Приложении к письму Минфина РФ от 29 апреля 1994г. № 56 установлены следующие предельные размеры расходов на рекламу в год:

|  |  |
| --- | --- |
| Объём выручки от реализации продукции (работ, услуг) или иной показатель, используемый при определении финансового результата, в год (включая налог на добавленную стоимость и специальный налог) | Предельные размеры расходов на рекламу, принимаемых при налогообложении прибыли  |
| До 2 млрд. рублей включительноОт 2 млрд. рублей до 50 млрд. рублей включительноСвыше 50 млрд. рублей  | 2% от объёма40 млн. рублей + 1,0% с объёма, превышающего 2 млрд. рублей528 млн. рублей + 0,5% с объёма превышающего 50 млрд. рублей |

 **Примечание.** Организации, осуществляющие свою деятельность в сфере предоставления туристических услуг, увеличивают исчисленную предельную сумму расходов на рекламу в три раза.

Для учёта коммерческих расходов используют активный счёт 43 “Коммерческие расходы”. По дебету этого счёта учитывают коммерческие расходы с кредита соответствующих материальных, расчётных и денежных счетов:

 счёт 10 “Материалы” - на стоимость израсходованной тары;

 счёт 23 “Вспомогательные производства” - на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;

 счёт 60 “Расчёты с поставщиками и подрядчиками” - на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;

 счёт 70 “Расчёты с персоналом по оплате труда” - на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету 43 ведут в ведомости 15 учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов по указанным выше статьям расходов.

По истечении каждого месяца внепроизводственные расходы списывают на себестоимость реализованной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему реализованной продукции по оптовым ценам предприятия или другим способом.

Списание внепроизводственных расходов оформляют следующей бухгалтерской записью:

дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)",

кредит счета 43 "Коммерческие расходы".

Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму коммерческих расходов распределяют между реализованной и нереализованной продукцией пропорционально их производственной себестоимости или другим способом.

**§ 7. Инвентаризация готовой и отгруженной продукции**

Инвентаризация готовой продукции осуществляется таким же образом, как и по материалам. При инвентаризации товаров отгруженных, не оплаченных в срок покупателями, находящихся на складах других организаций проверяют обоснованность числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На счетах учета товарно-материальных ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчете материально ответственных лиц (в пути. товары отгруженные и др.) могут оставаться только суммы, подтвержденные надлежаще оформленными документами: по находящимся в пути - расчетными документами поставщиков или другими их заменяющими документами, по отгруженным - копиями предъявленных покупателям документов (платежных поручений, векселей и т.д.), по просроченным оплатой документам - с обязательным подтверждением учреждением банка; по находящимся на складах сторонних организаций - сохранными расписками, переоформленными на дату, близкую к дате проведения инвентаризации.

Предварительно должна быть произведена сверка этих счетов с другими корреспондирующими счетами. Например, по счету "Товары отгруженные" следует установить, не числятся ли на этом счете суммы, оплата которых почему-либо отражена на других счетах, или суммы за материалы и товары, фактически оплаченные и полученные, но числящиеся в пути.

Описи составляют отдельно на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгруженные, не оплаченные в срок покупателями и находящиеся на складах других организаций.

В описях на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, по каждой отдельной отправке приводятся следующие данные: наименование, количество и стоимость, дата отгрузки, а также перечень и номера документов, на основании которых эти ценности учтены на счетах бухгалтерского учета.

В описях на товарно-материальные ценности, отгруженные и не оплаченные в срок покупателями, по каждой отдельной отгрузке приводятся наименования покупателя, наименование товарно-материальных ценностей, сумма, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Товарно-материальные ценности, хранящиеся на складах других организаций, заносят в описи на основании документов, подтверждающих сдачу этих ценностей на ответственное хранение. В описях на эти ценности указывают их наименование, количество, сорт, стоимость (по данным учета), дату принятия груза на хранение, место хранения, номера и даты документов.

**§ 8. Корреспонденции счетов по операциям учета готовой продукции и ее реализации**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| №пп | Операции | Корреспондирующие счета |
|  |  | Дебет | Кредит |
| 1. | Оприходована готовая продукция | 40 | 20, 23, 29 |
| 2. | Оприходованы полуфабрикаты собственного производства, предназначенные для реализации в составе готовой продукции | 40 | 21 |
| 3. | Произведена дооценка готовой продукции | 40 | 14 |
| 4. | Произведена уценка готовой продукции | 14 | 40 |
| 5. | Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд | 10 | 40 |
| 6. | Возвращена готовая продукция в цех для доработки и т.п. | 20, 23, 28 | 40 |
| 7. | Оприходована готовая продукция по нормативной или плановой себестоимости (используется счет 37) | 40 | 37 |
| 8. | Списаны фактические затраты на производство продукции | 37 | 20, 23, 29 |
| 9. | Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от нормативной или плановой (дополнительной проводкой или способом "красное сторно") | 46 | 37 |
|  | **Реализация по оплате** |  |  |
| 10. | Отгружена продукция покупателю  | 45 | 40 |
| 11. | Осуществлены коммерческие расходы | 43 | 10, 70, 69, 23 и др. |
| 12. | Поступили платежи за реализованную продукцию | 51 | 46 |
| 13. | Начислена сумма НДС по реализованной продукции | 46 | 68 |
| 14. | Списана себестоимость отгруженной продукции | 46 | 45 |
| 15. | Списаны коммерческие расходы | 46 | 43 |
|  | **Реализация по отгрузке** |  |  |
| 16. | Отгружена продукция покупателям | 62 | 46 |
|  |  |  |  |
| 17. | Осуществлены коммерческие расходы | 43 | 10, 70, 69, 23 и др. |
| 18. | Начислена сумма НДС по реализованной продукции | 46 | 68 |
| 19 | Списана себестоимость отгруженной продукции | 46 | 40 |
| 20. | Списаны коммерческие расходы | 46 | 45 |
| 21. | Списан финансовый результат от реализации продукции:а) прибыльб) убыток | 4680 | 8046 |
| 22. | Выявлена недостача готовой продукции | 84 | 40 |
| 23. | Передана готовая продукция в порядке финансовых вложений | 46, 06, 58 | 40,46 |

 **Заключение**

Итак, можно сделать следующие выводы:

1. При устойчивых оптовых ценах вариант оценки готовой продукции по оптовым ценам реализации был самым распространенным. поскольку позволял сопоставлять оценку продукции в текущем учете и отчетности, что важно для контроля за правильным определением товарного выпуска. При значительном колебании уровня оптовых цен данный способ теряет свои преимущества.
2. При использовании в учете оптовых цен, плановой себестоимости и рыночных цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (реализованную) продукцию и остатки ее на складах. В АО “Москвич” разница между оптовыми ценами и фактической себестоимостью, на протяжении 1997 года, была очень велика (6,5 затраченных рублей на 1 полученный) ,но в этом году ситуация улучшилась, и это дает надежду на то, что предприятие может стать рентабельным.
3. При использовании счета 37 “Выпуск продукции (работ, услуг)” отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и реализованной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 46 "Реализация продукции (работ, услуг)".
4. В соответствии с новым Планом счетов общехозяйственные расходы предприятия могут быть списаны с кредита счета 26 "Общехозяйственные расходы" в дебет счета 46 "Реализация продукции (работ, услуг)". В этом случае фактическую производственную себестоимость продукции исчисляют без учета общехозяйственных расходов. На счете 46 общехозяйственные расходы будут отражаться отдельной статьей. Появление этой статьи вызывает необходимость использования нового для отечественной практики термина - "предельный (мержинальный) доход". Величину мержинального дохода определяют вычитанием из выручки от реализации продукции (за вычетом налога на добавленную стоимость) фактической производственной себестоимости реализованной продукции. Вычитанием из мержинального дохода общехозяйственных и коммерческих расходов исчисляют прибыль от реализации продукции.
5. Следует отметить, что метод реализации продукции по отгрузке пока не получил широкого распространения в нашей стране (кроме строительной промышленности), хотя он повсеместно используется в международной практике. Основными причинами этого факта являются неплатежеспособность многих предприятий, недостаточность распространения вексельного обращения и страховых гарантий оплаты, несовершенство форм расчетов и банковского обслуживания, невозможность создания текущих резервов сомнительных долгов (разрешается указанный резерв создавать после окончания отчетного года) и др. В перспективе эти недостатки будут устранены и этот метод учета реализации продукции найдет широкое применение. Но на данный момент, использование этого метода не кажется целесообразным. В последнее время широко применяется предварительная оплата намечаемой к поставке готовой продукции.
6. Коммерческие расходы вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость продукции.

7.Если в отчетном месяце реализуется только часть выпущенной продукции, то сумму коммерческих расходов распределяют между реализованной и нереализованной продукцией пропорционально их производственной себестоимости или другим способом.

 **Список научной литературы**

1. Антони Р. Основы бухгалтерского учёта - СП.: Триада НТТ, 1992.
2. Безруких П.С., Кондраков Н.П., Палий В.Ф. и др. Бухгалтерский учет: Учебник /Под. ред. П.С. Безруких. - М.: Бухгалтерский учет, 1994.
3. Козлова Е.П., Парашутин Н.В., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. Бухгалтерский учет. - М.: Аудит, 1997.
4. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. - М.: Инфра - М., 1997.
5. Макаров В.Г. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 1993.
6. Нидлз Б. И др. Принципы бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 1993.
7. План и корреспонденция счетов бухгалтерского учета: Методическое пособие / Рук. авт. колл. А.С. Бакаев. - М.: Инвест-Фонд, 1995.
8. Хендриксен Э.С., Бреда ван М.Ф. Теория бухгалтерского учета. - М.: Финансы и статистика, 1997.
9. Энтони Р. Учет: ситуации и примеры. - М.: Финансы и статистика, 1996.