

Н. П. Кондраков

САМОУЧИТЕЛЬ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ



- оплата труда
- основные средства
- денежные средства
- продукция и товары
- собственный капитал
- нематериальные активы
- затраты на производство
- основы бухгалтерского учета

Н. П. Кондраков

САМОУЧИТЕЛЬ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

*Издание седьмое,
переработанное и дополненное*



Электронные версии книг на сайте
www.prospekt.org



•ПРОСПЕКТ•

Москва

2021

УДК 657(075.4)
ББК 65.052я75
К64

Электронные версии книг
на сайте www.prospekt.org

Кондраков Н. П.

К64 Самоучитель по бухгалтерскому учету. — 7-е изд., перераб. и доп. — Москва : Проспект, 2021. — 608 с.

ISBN 978-5-392-33045-4

В самоучителе детально изложены основы бухгалтерского учета, позволяющие самостоятельно изучить сущность и основные правила его ведения, базовые принципы формирования отчетности в соответствии с действующим Планом счетов бухгалтерского учета, раскрыты особенности учета в хозяйствующих субъектах различных организационно-правовых форм. Материал самоучителя представлен в доступной форме и раскрыт на примерах хозяйственных операций с приведением правильных ответов по каждой теме. Наличие сквозной задачи позволяет освоить как теоретическую, так и практическую сторону составления бухгалтерской отчетности.

В книге учтены нормативные документы по бухгалтерскому учету, опубликованные до 1 мая 2015 г.

Для студентов, аспирантов и преподавателей, практических работников бухгалтерских и экономических служб организаций, а также всех желающих получить основные знания по бухгалтерскому учету.

УДК 657(075.4)
ББК 65.052я75

Учебное издание

Кондраков Николай Петрович

САМОУЧИТЕЛЬ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

Подписано в печать 01.09.2020. Формат 60×90 $\frac{1}{16}$.
Печать офсетная. Печ. л. 38,0. Тираж 2000 экз. Заказ № 11939.

ООО «Проспект»

111020, г. Москва, ул. Боровая, д. 7, стр. 4.

Отпечатано в ООО "Типография "Миттель Пресс".
г. Москва, ул. Руставели, д. 14, стр. 6.
Тел./факс +7 (495) 619-08-30, 647-01-89.
E-mail: mittelpress@mail.ru

© Н. П. Кондраков, 2007
© Н. П. Кондраков, 2015, с изменениями
© ООО «Проспект», 2015

ISBN 978-5-392-33045-4

ОТ АВТОРА

Уважаемые читатели! В рыночной экономике каждому из вас необходимы хотя бы минимальные знания по бухгалтерскому учету, являющемуся языком бизнеса. Эти знания помогут вести бухгалтерский учет в собственной фирме, оценить финансовые последствия принимаемых хозяйственных решений, финансовую устойчивость организаций, акции которых вы собираетесь купить или с которыми вступаете в иные экономические отношения, составить декларацию о доходах и расходах.

Многие полагают, что бухгалтерский учет самостоятельно изучить невозможно. Уверяю, что вы ошибаетесь.

Если вы возьмете на себя труд последовательно изучать изложенный в этой книге материал, то уже после первых 20 часов занятий будете иметь понятие о сущности бухгалтерского учета, его значении, основных правилах его ведения, счетах и двойной записи, учетных регистрах, формах бухгалтерского учета. Особое внимание следует уделить изучению вопроса «Счета и двойная запись».

Уяснив особенности бухгалтерских записей на активных и пассивных счетах, сущность двойной записи, вы сможете составлять бухгалтерские проводки по хозяйственным операциям каждой темы. Подсчитав обороты и остатки (сальдо) по счетам, вы составите бухгалтерский баланс и другие формы бухгалтерской отчетности.

Изложение учебного материала в самоучителе осуществляется в последовательности совершения производственного процесса в организациях, который предусматривает вначале создание уставного капитала, затем приобретение основных средств, нематериальных активов, производственных запасов; после этого осуществляется сам производственный процесс, реализуется готовая продукция и т. д.

Третья и четвертая главы самоучителя достаточно сложны для восприятия, но пусть вас это не смущает: если этот материал усвоен вами в недостаточной степени, можно вернуться к его изучению после ознакомления с последующими главами.

Для лучшего усвоения материала по каждой теме (начиная со второй) предлагается выполнить задание — определение и запись корреспондирующих счетов по хозяйственным операциям: правильные ответы будут приведены по каждой теме.

Кроме того, в приложениях рассмотрен пример решения сквозной задачи по всем темам. В этой задаче частично используются операции, приведенные по каждой теме. Поэтому после изучения соответствующей темы вам рекомендуется внимательно проследить порядок отражения операций в Книге учета фактов хозяйственной деятельности.

Учебное пособие рассчитано на всех желающих изучить основы бухгалтерского учета с целью стать бухгалтером или приобрести умение разбираться в бухгалтерских записях и бухгалтерской отчетности.

Мы надеемся, что знания, полученные после проработки материала данного учебного пособия, помогут вам достичь успеха в бизнесе.

Глава 1

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. ВИДЫ ХОЗЯЙСТВЕННОГО УЧЕТА

В настоящее время в России можно выделить четыре вида хозяйственного учета: статистический (статистика), оперативный (оперативно-технический), бухгалтерский (бухгалтерия) и налоговый.

Статистический учет изучает закономерности и взаимосвязи массовых общественных явлений и процессов. При наблюдении за различными массовыми явлениями, происходящими на предприятиях, в организациях и учреждениях, в статистическом учете исчисляют количественные и качественные показатели производительности труда, объема производства, заработной платы и др. Полученные результаты обрабатывают и обобщают в масштабе районов, областей, республик, отдельных отраслей и народного хозяйства в целом.

От других видов учета статистический отличается широким кругом изучаемых объектов. Он изучает не только хозяйственные явления, но и другие стороны жизни общества (рождаемость детей и смертность населения, его движение и т. д.) путем статистических наблюдений (переписей, обследований или специальной регистрации).

При статистическом учете используют данные бухгалтерского и оперативного учета, а также организуют первичный учет на предприятиях, организациях и учреждениях. Для изучения общественных явлений статистика использует специальные методы исследования: выборочные наблюдения, группировку, индексный метод и др.

Оперативный учет применяют для наблюдения и контроля за отдельными фактами и операциями хозяйственной деятельности предприятий, организаций, учреждений с целью оперативного на них воздействия.

Оперативный учет вводится в основном в тех случаях, когда необходимо быстрее получить данные о хозяйственных операциях (ежедневные сведения о выпуске продукции, расходе фонда заработной платы, себестоимости продукции, рентабельности, сведения о поставках нефти, газа в другие страны и др.). Вместе с тем он охватывает и те хозяйственные операции, которые не находят непосредственного отражения в бухгалтерском и статистическом учете (явка работников на предприятие и уход с него, работа машин и станков, их простои, режим технологического процесса и т. д.).

Для обеспечения действенности контроля показатели оперативного учета включают только самые необходимые краткие данные. Их часто не документируют, а сообщают устно. Следовательно, оперативный учет характеризуется краткостью и быстротой получения учетных сведений.

Данные оперативного учета часто получают путем непосредственного наблюдения, однако в настоящее время все шире используют различные механические и автоматические измерительные и регистрирующие приборы и устройства.

При оперативном учете пользуются всеми тремя видами измерителей (натуральными, трудовыми, стоимостными), чаще натуральными и трудовыми.

Ряд показателей оперативного учета передают в вышестоящие организации, например данные о выпуске продукции, обеспеченности сырьем. Такие показатели обобщают и включают в состав оперативной отчетности, которая служит для наблюдения за соответствующими процессами в масштабе отраслей и народного хозяйства.

Понятие **налогового учета** введено НК РФ. Налоговый учет осуществляется организациями для определения налоговой базы по налогу на прибыль, остальные налоги определяют по данным бухгалтерского учета. Для ведения налогового учета используются правильно оформленные бухгалтерские документы. Налоговый учет можно вести в общеустановленных регистрах бухгалтерского учета, в которые при необходимости вводятся соответствующие изменения, или использовать специальные регистры налогового учета.

1.2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ, ОБЩИЕ ТРЕБОВАНИЯ К БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ, ЕГО ВИДЫ

Бухгалтерский учет — формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете», в соответствии с уста-

новленными данным законом требованиями и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Общие требования к бухгалтерскому учету изложены в главе 2 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В данной главе указаны:

- объекты бухгалтерского учета (факты хозяйственной жизни, активы, обязательство, источники финансирования, доходы, расходы);
- экономические субъекты, обязанные вести бухгалтерский учет;
- порядок организации ведения бухгалтерского учета, требования, предъявляемые к главному бухгалтеру;
- определение учетной политики, порядок ее формирования, применения и изменения;
- обязательные реквизиты первичных документов и учетных регистров, порядок их составления, исправления в них и изъятия;
- необходимость осуществления инвентаризации активов и обязательств, субъекты, обязанные определять случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации;
- порядок денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- общие требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности, ее состав, отчетный период, дата, порядок представления, особенности отчетности при реорганизации и ликвидации юридического лица;
- необходимость осуществления внутреннего контроля совершаемых фактов хозяйственной жизни.

Бухгалтерский учет служит для наблюдения и контроля за хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений, организаций и их объединений. Он охватывает менее широкий круг объектов, чем статистический, но является более широким, чем оперативный учет и налоговый учет.

В бухгалтерском учете отражаются все виды активов и обязательств организации и все операции, вызывающие его движение, поэтому его необходимо вести постоянно, с охватом всех без исключения хозяйственных операций по движению активов и изменения обязательства.

Данные бухгалтерского учета должны быть точными и строго обоснованными. Только в этом случае можно получить объективные показатели деятельности организации, а также использовать их в качестве доказательств при решении спорных вопросов с работниками и другими предприятиями, организациями, учреждениями. Точность и обоснованность бухгалтерских данных обеспечиваются документацией всех хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете применяют все виды измерителей (натуральные, трудовые, стоимостные), однако особое значение придается денежному измерителю.

В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ сфера его действия распространяется на коммерческие и некоммерческие организации, государственные органы, органы местного самоуправления, управления внебюджетных фондов, территориальных внебюджетных фондов, Центральный банк Российской Федерации, индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой, а также филиалы, структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Индивидуальные предприниматели и лица, занимающиеся частной практикой (адвокаты, нотариусы и иные лица), могут вести бухгалтерский учет или осуществлять учет доходов, расходов и иных объектов в порядке, установленном законодательством.

В странах рыночной экономики обычно используют понятия финансового и управленческого учета. Многие крупные организации России наряду с бухгалтерским финансовым учетом ведут бухгалтерский управленческий учет.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету понятие «управленческий учет» не упоминается. Вместе с тем курсы «Бухгалтерский (финансовый) учет», «Бухгалтерский (управленческий) учет» официально рекомендованы учебными стандартами для студентов экономических вузов и факультетов.

Изучение управленческого учета предусмотрено также программой подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров.

При отсутствии четких определений бухгалтерского финансового и бухгалтерского управленческого учета в российских нормативных документах, а также принимая во внимание тот факт, что во всех странах государство регулирует в той или иной мере именно финансовый учет, можно сделать вывод, что все определения, базовые принципы, правила оценки и учета всех активов и обязательств, изложенные в Законе о бухгалтерском учете и положениях по бухгалтерскому учету, относятся именно к бухгалтерскому финансовому учету.

Управленческий учет — это установленная организацией система сбора, регистрации, обобщения и предоставления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подразделений для осуществления планирования, учета, контроля и управления этой деятельностью.

Основная цель управленческого учета — предоставление руководителям и специалистам организации и структурных подразделений плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации и внешнем окружении для обеспечения возможности принятия обоснованных управленческих решений. Процесс подготовки такой информации может существенно отличаться от используемого в финансовом учете.

Основными пользователями информации управленческого учета являются высшее руководство организации, руководители структурных подразделений и специалисты.

В общем виде основные отличия между финансовым и управленческим учетом представлены в табл. 1.1.

Таблица 1.1

Сравнение финансового и управленческого учета

Показатели сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
1. Цель ведения учета	Формирование достоверной информации для составления финансовой отчетности, осуществления контроля и выявления резервов	Формирование информации для администрации организации и ее структурных подразделений, необходимой для управления ими
2. Основные потребители информации	В основном внешние пользователи	Управленческий персонал организации и структурных подразделений и исполнители
3. Обязательность ведения учета	Обязателен	Необязателен, вводится по решению администрации
4. Объекты учета и отчетности	По организации в целом	По структурным подразделениям, центрам ответственности и др.
5. Способы ведения учета	Используются все элементы метода бухгалтерского учета	Использование всех элементов метода бухгалтерского учета необязательно. Используются методы количественных оценок
6. Правила ведения учета	Используются общепринятые принципы и правила	Устанавливаются организацией

Окончание таблицы 1.1

Показатели сравнения	Финансовый учет	Управленческий учет
7. Используемые измерители	Трудовые, натуральные и обязательно стоимостные	Более широкое использование натуральных и трудовых показателей и специфических стоимостных показателей («будущий рубль» и т. п.)
8. Способы группировки расходов	По установленным элементам затрат, при необходимости по статьям калькуляции	По статьям калькуляции
9. Степень точности информации	Достоверная, документально обоснованная	Допускаются приближительные и примерные оценки
10. Временной период	За прошедший отчетный период	За истекший, текущий и будущий периоды
11. Периодичность представления отчетности	За месяц, квартал и год	За более короткие периоды времени
12. Сроки представления отчетности	Через несколько недель и месяцев	Через несколько дней, на следующее утро, немедленно
13. Ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных	Установлена	Не предусматривается
14. Доступность отчетных данных	Доступны для пользователей	Являются коммерческой тайной
15. Регулирующий орган	Минфин России	Минэкономразвития России (на уровне разработки рекомендаций)

Наряду с приведенными отличиями финансовый и управленческий виды учета имеют много сходства:

1. Основная часть данных первичного учета используется и в финансовом, и в управленческом учете. Различие состоит лишь в том, что в финансовом учете используются записи всех документально оформленных хозяйственных операций, а в управленческом

учете — основная часть этих операций. Вместе с тем в управленческом учете широко используются нормативные, плановые и другие показатели.

2. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуществляются как в финансовом, так и в управленческом учете. При этом в финансовом учете определяется себестоимость всей производственной продукции и ее основных видов в целом по организации. В управленческом учете исчисляются различные показатели себестоимости (по отдельным производствам, видам, технологическим решениям, зонам реализации и т. п.).

3. Способы и приемы, составляющие в совокупности метод бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность), применяются как в финансовом, так и в управленческом учете. Различие состоит в степени их применения (в управленческом учете они необязательны), а также в том, что в управленческом учете широко применяются количественные методы.

1.3. ПОЛЬЗОВАТЕЛИ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на три группы:

- администрация организации;
- сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом;
- сторонние пользователи информации с непрямым (косвенным) финансовым интересом.

Администрация организации — это совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений.

Представители администрации являются одними из основных пользователей бухгалтерской информации, состав которой для каждого представителя определяется в зависимости от функций, выполняемых им, и его должности. Собственников, совладельцев и первых руководителей организации, например, больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации (соотношение платежных средств и обязательств); менеджеров — информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных изделий и т. п.

Основными критериями при определении состава информации для каждого работника администрации являются:

- ее соответствие функциям работника;

- стоимость информации;
- необходимость соблюдения коммерческой тайны.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом — это сегодняшние или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы. Они пользуются в основном информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности. На основании данных отчетности они делают выводы о финансовых перспективах в будущем, о ликвидности и платежеспособности организации.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом — это налоговые органы, казначейство, департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности Минфина России, аудиторские фирмы, Госкомстат, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики и другие пользователи (фондовые биржи, работники профессиональных союзов, научные консультанты, покупатели и др.).

Налоговые органы и казначейство, в отличие от других сторонних пользователей информации, имеют право пользоваться не только отчетной, но и всей другой учетной информацией, необходимой для проверки правильности уплаты федеральных, республиканских и местных налогов на прибыль (доходы), налогов на добавленную стоимость (НДС) и на заработную плату, акцизов. Вся учетная информация представляется ревизорам вышеназванного департамента Минфина России и вышестоящих органов управления, а также аудиторам, осуществляющим по договору аудиторскую проверку.

Представителям Пенсионного фонда, Фонда социального страхования и фондов медицинского страхования представляется учетная информация, необходимая для проверки правильности отчислений в указанные фонды.

Сторонние пользователи, имеющие право на использование всей или части внутренней учетной информации, обязаны хранить коммерческую тайну организации.

Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, определяется руководителем организации. Целесообразно указанный перечень оформлять приказом руководителя.

Остальные сторонние пользователи информации используют в основном данные бухгалтерской отчетности (как правило, для оценки финансового состояния). В органы Госкомстата России представляется статистическая отчетность, при составлении которой, как правило, используются данные бухгалтерского учета.

1.4. ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

Предмет бухгалтерского учета — хозяйственная деятельность организации. Объектами, или составными частями, предмета бухгалтерского учета являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) мнимые объекты;
- 8) притворные объекты;
- 9) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами.

Факт хозяйственной жизни — это сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и движение денежных средств.

Основную часть хозяйственных операций организации осуществляют в процессах снабжения, производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) и реализации готовой продукции, товаров (работ, услуг). Организации осуществляют и другие хозяйственные операции по ремонту основных средств, финансовым и капитальным вложениям и т. п.

Активы — это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате свершившихся фактов хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем.

Будущие экономические выгоды — это потенциальная возможность активов прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств в организацию. Считается, что актив принесет в будущем экономические выгоды организации, когда он может быть:

- а) использован обособленно или в сочетании с другими активами в процессе производства продукции, работ, услуг, предназначенных для продажи;
- б) обменян на другой актив;
- в) использован для погашения обязательств;
- г) распределен между собственниками организации.

Материально-вещественная форма актива и юридические условия его использования не являются критериями отнесения его к активам.

Обязательство — это существующая на отчетную дату задолженность организации, которая является следствием свершившихся проектов ее хозяйственной деятельности и расчеты по которой должны привести к оттоку активов, обязательство может возникнуть в силу действия договора или правовой нормы, а также обычаев делового оборота.

Обязательствами организации являются их задолженность по заработной плате перед работниками организации, перед бюджетом, поставщиками и подрядчиками, обязательства перед акционерами и др.

Погашение обязательств предполагает обычно отток соответствующих активов в виде выплаты денежных средств или передачи других активов (оказания услуг).

Погашение обязательств может происходить также в форме замены обязательств одного вида другим, преобразования обязательств в капитал, снятия требований со стороны кредитора.

Источниками финансирования деятельности организаций могут быть собственные и привлеченные средства.

К **собственным** источникам финансирования относят прибыль, остающуюся в распоряжении организаций, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам, средства фондов накопления, страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев.

К **привлеченным** источникам финансирования относят долгосрочные и краткосрочные кредиты банков, займы, средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета и некоторые другие.

Доход — это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или уменьшение обязательств, которые приводят к увеличению капитала, отличного от вклада собственников. К доходам относят выручку от реализации продукции, работ, услуг, проценты и дивиденды к получению, роялти, арендную плату, а также прочие доходы.

Расход — это уменьшение экономических выгод в течение отчетного периода или возникновение обязательств, которые приводят к уменьшению капитала, кроме изменений, обусловленных изъятиями собственниками. К расходам относят стоимость сырья и материалов, израсходованных на производство и реализацию продукции (работ, услуг), оплату труда работников, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

При определении финансового результата деятельности организации за отчетный период прибыль или убыток определяется как разница между доходами и расходами.

С 1 января 2014 г. введено два новых понятия объектов бухгалтерского учета – мнимый и притворный объекты. Под **мнимым объектом** понимается несуществующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для видимости (несуществующие расходы, обязательства, факты хозяйственной деятельности).

Притворным признается **объект**, отраженный в учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки).

В зависимости от состава и функциональной роли (характера использования) активы организации разделяют на две группы: внеоборотные активы и оборотные активы (рис. 1.1).

Внеоборотные активы включают основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения и некоторые другие.

Основные средства в практике планирования и учета — это средства труда, используемые при производстве продукции, выполнении работ и оказании услуг в течение более одного года и стоимостью выше установленного лимита. Они применяются в различных сферах приложения общественного труда (материальное производство, товарное обращение и непроемственная сфера). Основные средства участвуют в процессе производства длительное время, сохраняя при этом натуральную форму. Их стоимость переносится на создаваемую продукцию не сразу, а постепенно, частями, по мере износа.

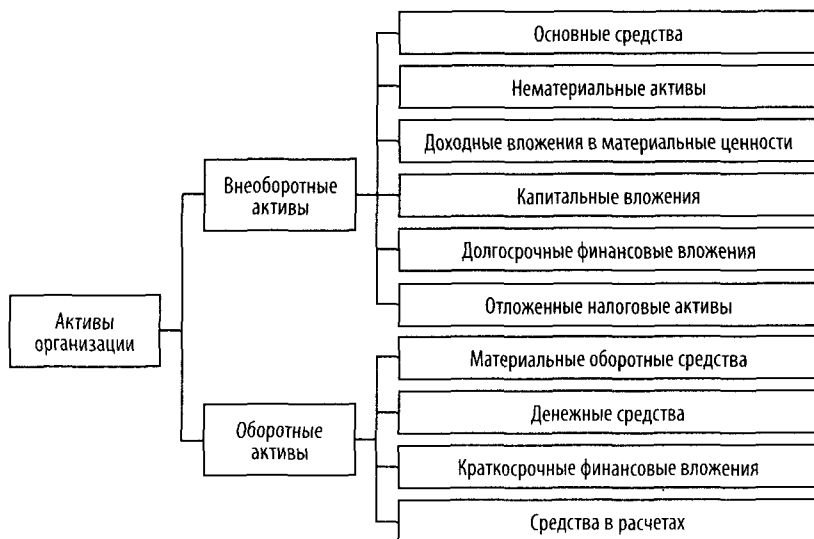


Рис. 1.1. Состав активов организации

Нематериальные активы — это объекты долгосрочного пользования, не имеющие физической основы, но имеющие стоимостную оценку и приносящие доход: объекты интеллектуальной собственности (исключительные права на изобретения, промышленный образец, полезную модель, программы для ЭВМ, базы данных, товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товара, на селекционные достижения и др.), а также деловая репутация организации. Как и основные средства, нематериальные активы переносят свою стоимость на создаваемый продукт не сразу, а постепенно, частями, по мере амортизации.

Доходные вложения в материальные ценности — это вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование.

Капитальные вложения — это затраты на строительные-монтажные работы, приобретение оборудования, инструмента, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы и др.).

Финансовые вложения — это инвестиции организации в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения на срок более одного года считают долгосрочными, на срок до одного года — краткосрочными. В состав внеоборотных активов включают только долгосрочные финансовые вложения.

Отложенные налоговые активы — часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить этот налог в последующих отчетных периодах.

Внеоборотные активы отражаются в первом разделе актива баланса.

Оборотные активы (оборотный капитал) состоят из материальных оборотных средств, денежных средств, краткосрочных финансовых вложений и средств в расчетах.

Материальные оборотные средства — это сырье и материалы, топливо, полуфабрикаты, незавершенное производство, животные на выращивании и откорме, расходы будущих периодов, готовая продукция, предназначенная для реализации, т. е. находящаяся на складе или отгруженная покупателям.

Денежные средства образуются из остатков наличных денег в кассе организации, на расчетных счетах и других счетах в банках.

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебиторами.



Рис. 1.2. Обязательства организации

Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, задолженности подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр. Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

В зависимости от источников образования и целевого назначения обязательства организации подразделяются на:

- обязательства перед собственниками (собственный капитал);
- обязательства перед другими организациями и физическими лицами (заемный капитал).

Собственный капитал — это вложения собственника и прибыль, накопленная за время деятельности организации.

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, накоплений нераспределенной прибыли. Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса. Определения составных частей собственного капитала будут приведены в главе 2.

Обязательствами организаций перед другими организациями и физическими лицами являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, заемные средства, кредиторская задолженность, обязательства по распределению.

Краткосрочные ссуды организация получает на срок до одного года под запасы товарно-материальных ценностей, расчетные документы в пути и другие нужды, а долгосрочные — на срок от одного года на внедрение новой техники, организацию и расширение производства, механизацию производства и др.

Кредиторская задолженность — это задолженность данной организации другим организациям, которые называются кредиторами. Кредитором, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками, а кредиторов, которым предприятие должно по нетоварным операциям, — прочими кредиторами.

Заемные средства — это полученные от других организаций займы под векселя и другие обязательства, а также средства от выпуска и продажи акций и облигаций организации. Займы, полученные на срок до одного года, являются краткосрочными, а на срок более одного года — долгосрочными.

Обязательства по распределению — это задолженности рабочим и служащим по заработной плате, органам социального страхования и налоговым органам по платежам в бюджет. Они появляются в связи с тем, что момент возникновения долга не совпадает со временем его уплаты. Обязательства по распределению по своему экономическому содержанию существенно отличаются от других привлеченных средств, так как образуются путем начисления, а не поступают со стороны.

Отложенные налоговые обязательства — это часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль в последующие отчетные периоды.

1.5. ДЕНЕЖНОЕ ИЗМЕРЕНИЕ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Объекты бухгалтерского учета подлежат измерению в валюте Российской Федерации (если иное не установлено законодательством Российской Федерации).

Оценка активов, приобретенных за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на их покупку:

- активов, полученных безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования;
- активов, произведенных в самой организации, — по стоимости их изготовления.
- полученных в обмен на другие активы — по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Фактически произведенные расходы включают затраты на приобретение активов, уплачиваемые проценты по предоставленному коммерческому кредиту, наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения, таможенные пошлины и иные платежи, затраты на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонней организацией.

Текущая рыночная стоимость формируется на основе цены, действующей на дату оприходования активов, полученных безвозмездно, на данный или аналогичный вид активов. Сведения о действующей цене должны быть подтверждены документально или экспертным путем.

При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Стоимость изготовления — это фактически произведенные затраты на изготовление объекта активов (стоимость израсходованных сырья, материалов, топлива и др.).

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 объектов, полученных организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты.

Бухгалтерский учет по валютным счетам организации и операциям в иностранной валюте ведется в рублях на основании пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации на дату совершения операции.

1.6. ДОКУМЕНТИРОВАНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ

Бухгалтерский документ — это письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность работников за доверенные им ценности. Хозяйственные операции отражаются на бумажных и технических носителях информации. Следовательно, документ — это любой носитель информации, с помощью которого хозяйственные операции подвергаются первичной регистрации.

Бухгалтерскими документами оформляются любые хозяйственные операции в той последовательности, в какой они совершаются.

ся. Это обеспечивает сплошной, непрерывный учет всех объектов бухгалтерского учета; юридическое обоснование бухгалтерских записей, которые делают на основании документов, имеющих доказательную силу; использование документов для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью организаций; контроль за сохранностью собственности, так как документами подтверждается материальная ответственность работников за доверенные им ценности; укрепление законности, поскольку документы служат основным источником сведений для последующего контроля правильности, целесообразности и законности каждой хозяйственной операции при документальных ревизиях.

Формы и реквизиты документов. Форма документа определяется совокупностью показателей (реквизитов) и их расположением в документах. Наименование показателей и их количество в документах зависят в основном от содержания отражаемой хозяйственной операции. Некоторые реквизиты являются основными (обязательными) для каждого документа. Они определены законом «О бухгалтерском учете» и должны отражать содержание операций и придавать документу доказательную силу. К таким реквизитам относят наименование документа; дату составления; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание факта хозяйственной жизни; ее измерители (в натуральном и денежном выражении); наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; личные подписи указанных лиц. Перечень должностей лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

В зависимости от характера операции и технологии обработки данных в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным — непосредственно после его окончания.

Ответственность за своевременное и доброкачественное создание документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы.

Своевременное и достоверное создание первичных документов, передача их в установленном порядке и сроке для отражения в бухгалтерском учете производится в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота.

Формы первичных документов утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В случае если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление первичного учетного документа другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа за свой счет изготавливать на бумажном носителе копии первичного учетного документа, составленного в виде электронного документа.

В первичном учетном документе допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами или нормативными правовыми актами органов государственного регулирования бухгалтерского учета. Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае если в соответствии с законодательством Российской Федерации первичные учетные документы, в том числе в виде электронного документа, изымаются, копии изъятых документов, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в документы бухгалтерского учета.

Порядок составления и обработки документов. Документы следует составлять на бланках установленной формы с заполнением всех реквизитов. Если некоторые реквизиты не заполнены, то свободное место прочеркивают.

Запись в документах делают чернилами, шариковой ручкой или с применением технических средств. В денежных документах сумму указывают цифрами и прописью. Документы должны быть оформлены аккуратно, текст и цифры — написаны четко и разборчиво. Если в тексте или цифрах допущена ошибка, ее следует зачеркнуть (так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое) и написать сверху правильный текст или сумму. Затем правильный текст или сумму повторяют на полях документа и заверяют подписью лица, оформляющего документ. Текст оговорки таков:

Написанному в исправление ошибки верить
(новый текст или сумма)

Дата

Подпись

В некоторых документах, например в приходных и расходных кассовых ордерах, исправления делать не разрешается.

Поступающие в бухгалтерию документы обязательно проверяют. Прежде всего производят проверку по форме, в процессе которой устанавливают необходимое количество заполненных реквизитов, наличие и правильность подписей, четкость и разборчивость заполнения документа. Затем осуществляют арифметическую проверку, при которой определяют правильность подсчетов в документе. После этого документы проверяют по существу, устанавливают законность и целесообразность хозяйственных операций.

Проверенные и принятые бухгалтерией документы подвергаются бухгалтерской обработке, которая включает их расценку, группировку и разметку (контуровку).

Расценка, или таксировка, документов — это денежная оценка указанных в документе материальных ценностей.

Группировка — это подбор однородных документов в пачки, что позволяет делать записи общими итогами. На основе групп первичных документов часто составляют сводные документы.

Разметка, или контуровка, — это определение и запись корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документах.

После разметки данные документов о хозяйственных операциях записывают в синтетических и аналитических счетах, а использованные документы сдают в архив. **Путь, который проходят документы от момента выписки до сдачи на хранение в архив, называется документооборотом.**

Перед сдачей документов в архив их необходимо соответствующим образом подготовить: однородные первичные документы формируют в дела, содержащие обычно до 250 листов при толщине не более 4 см.

При формировании дел необходимо соблюдать следующие условия: документы постоянного и временного сроков хранения группировать в дела отдельно; подлинники должны быть отделены от копий, а годовые планы и отчеты — от квартальных и месячных; в дело должно быть включено по одному экземпляру каждого документа.

Каждый документ, помещенный в дело, должен быть оформлен в соответствии с требованиями государственных стандартов и других нормативных актов.

В дело группируются документы одного периода — месяца, квартала, календарного года, кроме переходящих дел (например, личные дела, не закрывающиеся по окончании календарного года). При наличии в деле документов за несколько месяцев документы помесечно разделяются листами бумаги с указанием месяца.

Приложения к документам, независимо от даты их утверждения или составления, присоединяются к документам, к которым они относятся.

Существуют определенные правила группировки в дела по видам и хронологии. Уставы, положения, инструкции, утвержденные распорядительными документами, являются приложениями к ним и группируются вместе с указанными документами; приказы по основной деятельности группируются отдельно от приказов по личному составу; подлинные экземпляры приказов по основной деятельности систематизируются и подшиваются в дела вместе с приложениями в порядке их номеров. Документы к приказам по основной деятельности группируются и подшиваются отдельно.

Приказы по личному составу группируются в дела в соответствии с установленными сроками их хранения. Документы, являющиеся основанием для издания приказа по личному составу, подшиваются в личные дела сотрудников или образуют самостоятельное дело в качестве приложений к данным приказам.

Плановые и отчетные документы хранятся в делах того года, к которому они относятся по своему содержанию, независимо от времени их составления или даты поступления. Например, отчет за 2014 г., составленный в 2015 г., должен быть отнесен к 2014 г.

Документы в отчетах необходимо располагать в определенной последовательности. Например, документы отчета о финансовой деятельности организации, состоящие из баланса, объяснительной записки и приложений к нему, располагают в таком порядке: объяснительная записка к отчету, баланс, а затем приложения. Лицевые счета сотрудников организации по заработной плате группируются в самостоятельные дела и располагаются в них пофамильно в алфавитном порядке. Протоколы заседаний совета трудового коллектива или собрания акционеров организации группируются по хронологии и порядку номеров. Документы, подготовленные к заседаниям, помещаются после протоколов в последовательности рассмотрения вопросов.

Переписка группируется за календарный год и систематизируется в хронологической последовательности: документ-ответ помещается за документом-запросом. Обзоры, докладные записки, акты, справки и другие документы, отражающие основное содержание деятельности предприятия, группируются в одном деле при условии, что они касаются одного и того же вопроса.

Папки с документами заключаются в переплет. На титульном листе указывают наименование организации, название и порядковый номер в деле с начала года, отчетный период (год, месяц), номер ведомости, общее количество листов в деле, срок хранения дела.

В соответствии с положениями Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета, бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежат хранению экономическим субъектом в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет после отчетного периода.

Документы учетной политики, стандарты экономического субъекта, другие документы, связанные с организацией и ведением бухгалтерского учета, в том числе средства, обеспечивающие воспроизведение электронных документов, а также проверку подлинности электронной подписи, подлежат хранению экономическим субъектом не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в последний раз.

Экономический субъект должен обеспечить безопасные условия хранения документов бухгалтерского учета и их защиту от изменений.

Лицевые счета рабочих и служащих должны храниться (75 – В) лет, где В — возраст лиц на момент прекращения ведения лицевого счета. При отсутствии лицевых счетов расчетные ведомости на выдачу заработной платы должны храниться в течение 75 лет. При прекращении деятельности организаций документы, связанные с начислением и выплатой заработной платы работникам, подлежат обязательной сдаче в государственные архивы.

Общества, имеющие собственный архив, все расходы по хранению документов учитывают в составе общехозяйственных расходов.

Отбор документов, образовавшихся в деятельности общества, для их дальнейшего хранения или уничтожения осуществляется экспертной комиссией, возглавляемой одним из руководителей организации. Решения экспертной комиссии, в том числе акты о выделении документов с истекшими сроками хранения, утверждаются руководителем организации. Указанный акт вместе с описями хранится в архиве общества в формируемом деле.

В случае ликвидации общества документы по личному составу работников передаются в Государственный архив. Если общество имело договор с учреждением Государственного архива и часть его документов отнесена к составу Архивного фонда РФ, то эти документы также передаются в Государственный архив.

Место хранения остальных документов общества определяется председателем ликвидационной комиссии или конкурсным управляющим.

Изъятие первичных документов у организации разрешается только органам дознания, предварительного следствия и проку-

ратуры, судам и налоговым инспекциям на основе их постановлений в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Изъятие документов оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку руководителю организации или главному бухгалтеру. С разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, главный бухгалтер или другое должностное лицо может снять копии с изъятых документов с указанием основания и даты изъятия.

В случае *пропажи или гибели первичных документов* руководитель организации назначает комиссию по расследованию причин их пропажи или гибели. Результаты работы комиссии оформляют актом, который утверждается руководителем предприятия.

Отсутствие документов считается грубым нарушением правил учета доходов и расходов. Штраф за это нарушение составляет в соответствии со ст. 120 НК РФ 5000 руб., а если отсутствие документов привело к занижению налога, то штраф составит 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб. Чтобы избежать ответственности, необходимо доказать невиновность организации в отсутствии документов. Для этой цели составляют акты, утверждаемые руководителем организации и подтверждаемые соответствующими справками (о пожаре — из пожарной части, о краже — из полиции и т. д.).

При принятии дел новому главному бухгалтеру следует провести инвентаризацию и составить акты на отсутствующие документы. Затем целесообразно принять меры по восстановлению отсутствующих документов.

1.7. СЧЕТА И ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ

Понятие о счетах бухгалтерского учета. Непрерывное текущее наблюдение и контроль за хозяйственными операциями и за изменениями в составе активов и источников их формирования осуществляются с помощью системы счетов бухгалтерского учета.

Счета открываются на каждый экономически однородный вид активов, источников их формирования и хозяйственных операций в соответствии с классификацией объектов учета (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства», «Уставный капитал» и др.). Счет имеет форму двусторонней таблицы с графами «Дебет» и «Кредит»¹.

¹ В настоящее время слова «дебет» и «кредит» превратились в простые термины, обозначающие стороны счета (дебет — левая, а кредит — правая сторона счета).

Счет _____	(наименование счета)
Дебет	Кредит

В соответствии с делением бухгалтерского баланса на актив и пассив различают активные и пассивные счета бухгалтерского учета.

Активные счета предназначены для учета активов организации (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства» и др.). **Пассивные счета** предназначены для учета обязательств организации (источников формирования активов организации) (счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и др.).

Запись на счетах начинают с указания начального остатка, или начального сальдо¹, активов либо источников их формирования. При этом в активных счетах начальный остаток отражается по дебету, а в пассивных — по кредиту счета.

Затем на счетах отражают все операции, вызывающие изменения начальных остатков. Суммы, увеличивающие начальный остаток, записывают на стороне остатка, а суммы, уменьшающие начальный остаток, — на противоположной стороне. Следовательно, в активных счетах увеличение будет отражаться по дебету счета, а уменьшение — по кредиту; в пассивных, наоборот, увеличение — по кредиту счета, уменьшение — по дебету. Если сложить суммы всех операций, записанных на сторонах счета, то получаются обороты счета. Итоговая сумма, записанная по дебету счета, называется дебетовым, а по кредиту счета — кредитовым оборотом. При подсчете оборотов начальный остаток во внимание не принимают.

Конечный остаток (конечное сальдо) по счету определяют, прибавляя к начальному остатку оборот той же стороны счета и вычитая из полученного итога оборот противоположной стороны. Конечный остаток записывают на той же стороне, что и начальный остаток. Следовательно, для установления конечного сальдо в активных счетах к начальному сальдо прибавляют оборот по дебету и вычитают оборот по кредиту. Новый остаток записывают по дебету счета, но возможно, что его не будет.

В пассивных счетах для определения конечного сальдо к начальному остатку прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по

¹ Сальдо — слово итальянского происхождения, означающее «расчет». Применяется для обозначения разницы между дебетом и кредитом на начало и конец периода (остатка).

дебету. Новый остаток отражают по кредиту счета; возможно, что его не будет. Если первоначального остатка не было, то сальдо на конец отчетного периода находят вычитанием из большего оборота меньшего. Записывают его на той стороне счета, на которой была отражена сумма большего оборота.

Схема строения активных и пассивных счетов такова:

Активный счет		Пассивный счет	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Начальное сальдо			Начальное сальдо
Увеличение (+)	Уменьшение (-)	Уменьшение (-)	Увеличение (+)
Конечное сальдо			Конечное сальдо

Помимо счетов для учета активов организации (активных) и источников его формирования (пассивных), в бухгалтерском учете используют **активно-пассивные счета**, на которых отражаются одновременно и активы организации, и источники их формирования.

Активно-пассивные счета бывают двух видов: с односторонним сальдо (дебетовое либо кредитовое) и с двусторонним сальдо (дебетовое и кредитовое одновременно). Счетом с односторонним сальдо является счет «Прибыли и убытки». Если у организации суммы доходов превысили суммы расходов, то разница между ними дает прибыль, поэтому сальдо счета будет кредитовым (прибыль является источником формирования активов и отражается в пассиве баланса). Если, наоборот, суммы доходов меньше сумм расходов, то разница между ними показывает убыток и сальдо по счету будет дебетовым.

К активно-пассивным счетам с двусторонним развернутым сальдо относится счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Сальдо по дебету этого счета означает дебиторскую, а сальдо по кредиту — кредиторскую задолженность. Расчеты с дебиторами и кредиторами объединяют на одном счете для того, чтобы не открывать разные счета для организаций и учреждений, которые могут быть в разное время дебиторами и кредиторами.

В данном активно-пассивном счете записи по дебету могут иметь разное значение: либо увеличение дебиторской, либо уменьшение кредиторской задолженности. Разное значение имеет и запись по кредиту счета: либо увеличение кредиторской, либо уменьшение дебиторской задолженности.

Приведенная нами схема счета является упрощенной — на практике используются счета более сложной формы. Счета открывают и ведут в книгах, карточках и на свободных листах. Самая распространенная форма счета такова:

Счет

(наименование)

Дебет			Кредит				
Проводка		Содержание операции	Сумма, руб. коп.	Проводка		Содержание операции	Сумма, руб. коп.
Дата	№ документа			Дата	№ документа		

Для учета материальных ценностей пользуются счетом другой формы, в который, помимо денежных измерителей, вносят натуральные показатели.

Сущность и значение двойной записи на счетах

При изменениях в балансе, происходящих под влиянием хозяйственных операций, каждая операция вызывает равновеликие изменения в двух статьях баланса. Равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается. При отражении операций на счетах, органически связанных с балансом и открываемых на основе его статей, каждая хозяйственная операция также будет вызывать двойные и равновеликие изменения. Это позволяет отражать хозяйственные операции на счетах способом двойной записи.

Сущность *двойной записи* состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов. Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов на сумму отражаемой хозяйственной операции, называется *бухгалтерской статьей*. Бухгалтерские статьи часто называют бухгалтерскими проводками, бухгалтерскими записями, реже счетными формулами. Составить бухгалтерскую проводку — значит указать, на какую сторону каких счетов нужно записать сумму операции.

Сущность двойной записи можно рассмотреть на примере операций по изменению баланса. Для этого на основании каждой статьи начального баланса необходимо открыть отдельные счета (табл. 1.2).

Таблица 1.2

Баланс (начальный)

Актив	Сумма, руб.	Пассив	Сумма, руб.
1. Основные средства	50 000	1. Уставный капитал	60 000
2. Материалы	20 000	2. Кредиты банка	20 000
3. Касса	1 000	3. Расчеты с поставщиками	10 000
4. Расчетный счет	29 000	4. Расчеты по оплате труда	10 000
Баланс	100 000	Баланс	100 000

Первая операция. Получено с расчетного счета в банке в кассу для выдачи заработной платы рабочим и служащим 10 000 руб.

Операция вызывает изменение на счетах «Касса» и «Расчетные счета». Оба они являются активными счетами, поскольку на них отражаются активы организации. Денежные средства в кассе увеличились на 10 000 руб., поэтому сумму нужно записать в дебет счета «Касса» (увеличение в активных счетах отражается по дебету счета). Денежные средства на расчетном счете уменьшились на 10 000 руб., поэтому сумму нужно записать в кредит счета «Расчетные счета» (уменьшение в активных счетах отражается по кредиту счета). Следовательно, по первой операции нужно сделать следующую запись:

Дебет счета «Касса»	}	10 000 руб.
Кредит счета «Расчетные счета»		

На основании составленной бухгалтерской проводки 10 000 руб. записывают в дебет счета «Касса» и кредит счета «Расчетные счета» (запись обозначена цифрой 1, соответствующей номеру операции). По первой хозяйственной операции счета «Касса» и «Расчетные счета» оказались взаимосвязанными (корреспондирующимися).

Активные счета				Пассивные счета			
Счет «Основные средства»				Счет «Уставный капитал»			
Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
Сальдо	50 000					Сальдо	60 000
Оборот	—	Оборот	—	Оборот	—	Оборот	—
Сальдо	50 000					Сальдо	60 000
<i>Счет «Материалы»</i>				<i>Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»</i>			
Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
Сальдо	20 000					Сальдо	20 000
3)	20 000					2)	5000
Оборот	20 000	Оборот	—	Оборот	—	Оборот	5000
Сальдо	40 000					Сальдо	25 000
<i>Счет «Касса»</i>				<i>Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»</i>			
Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
Сальдо	1000					Сальдо	10 000
1)	10 000	4)	10 000	2)	5000	3)	20 000
Оборот	10 000	Оборот	10 000	Оборот	5000	Оборот	20 000
Сальдо	1000					Сальдо	25 000

Счет «Расчетные счета»		Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»			
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Сальдо	29 000			Сальдо	10 000
	1)	10 000	4)	10 000	
Оборот	—	Оборот	10 000	Оборот	—
Сальдо	19 000			Сальдо	—

Вторая операция. Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка на 5000 руб. По этой операции корреспондируются два счета: «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» является пассивным, так как его остаток отражает источник обязательства организации. Задолженность перед поставщиками уменьшается, уменьшение в пассивном счете отражается по дебету счета, поэтому счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» надо дебетовать на 5000 руб. Счет «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» также является пассивным. Остаток его увеличивается на 5000 руб., поэтому счет надо кредитовать на указанную сумму.

Следовательно, по второй операции должна быть составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	} 10 000 руб.
Кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»	

На основании составленной проводки 5000 руб. заносят в дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и в кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (запись обозначена цифрой 2).

Третья операция. Поступили от поставщиков материалы на сумму 20 000 руб. По операции корреспондируются счета «Материалы» и «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Счет «Материалы» активный, запасы материала увеличиваются, поэтому он будет дебетоваться на 20 000 руб. Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» пассивный, задолженность перед поставщиками увеличивается, он будет кредитоваться на сумму 20 000 руб. По третьей операции будет составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета «Материалы»	} 20 000 руб.
Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	

В соответствии с проводкой записывают 20 000 руб. в дебет счета «Материалы» и в кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Четвертая операция. Выдана из кассы заработная плата рабочим и служащим в размере 10 000 руб.

По операции корреспондируются два счета: «Касса» и «Расчеты с персоналом по оплате труда». Операция вызывает уменьшение средств в кассе, поэтому активный счет «Касса» надо кредитовать на 10 000 руб. Одновременно происходит уменьшение сальдо на пассивном счете «Расчеты с персоналом по оплате труда», который надо дебетовать. Бухгалтерская проводка будет иметь вид:

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»	}	10 000 руб.
Кредит счета «Касса»		

Следовательно, 10 000 руб. записывают в дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» и в кредит счета «Касса».

После отражения всех операций на счетах подсчитывают обороты и выводят конечные сальдо счетов. Они полностью совпадают с суммами аналогичных статей баланса, составленного после отражения всех операций (табл. 1.3).

Таблица 1.3

Баланс (конечный)

Актив	Сумма, руб	Пассив	Сумма, руб
1. Основные средства	50 000	1. Уставный капитал	60 000
2. Материалы	40 000	2. Кредиты банка	25 000
3. Касса	1 000	3. Расчеты с поставщиками и подрядчиками по оплате труда	25 000
4. Расчетные счета	19 000	4. Расчеты с персоналом по оплате труда	—
Баланс	110 000	Баланс	110 000

Приведенные операции, так же как и в балансе, охватывают все возможные типы изменений на счетах бухгалтерского учета: изменения только в активных счетах, только в пассивных счетах, в активных и пассивных счетах в сторону увеличения, в активных и пассивных счетах в сторону уменьшения.

Все рассмотренные хозяйственные операции отражались в равной сумме по дебету одного и по кредиту другого счета. Итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен итогу кредитовых оборотов. Действительно, в примере сумма итогов дебетовых и кре-

дитовых оборотов получилась равной и составила 45 000 руб. Нарушение равенства свидетельствует об ошибке в учете. Следовательно, с помощью двойной записи можно обнаружить ошибки в бухгалтерских записях, в этом состоит ее контрольное значение.

Вместе с тем двойная запись имеет большое познавательное значение, так как показывает, откуда (или за счет каких источников) поступили средства и куда они направляются. Например, корреспонденция счетов

Дебет счета «Касса»	}	10 000 руб.
Кредит счета «Расчетные счета»		

показывает, что деньги поступили в кассу с расчетного счета. По корреспонденции можно установить экономический смысл, содержание каждой хозяйственной операции.

Составление бухгалтерских статей (проводок). Хронологические и систематические записи. Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, которые подвергают бухгалтерской обработке.

Одним из этапов бухгалтерской обработки документов является запись корреспондирующих счетов по каждой операции, отраженной в документе, т. е. составление бухгалтерских проводок — *контровка*. Текст, указывающий наименование дебетуемого и кредитуемого счетов и сумму отражаемой хозяйственной операции, называется, как уже отмечалось, *бухгалтерской проводкой* (статьей, счетной формулой, бухгалтерской записью). Различают простые бухгалтерские проводки, в которых корреспондируются только два счета (все составленные ранее проводки — простые), и сложные, в которых один счет корреспондируется с несколькими счетами.

Пример

От подотчетного лица поступили на склад материалы на сумму 2000 руб., остаток подотчетной суммы (100 руб.) он сдал в кассу. Бухгалтерская проводка по этой операции:

Дебет счета «Материалы»	2000 руб.
Дебет счета «Касса»	100 руб.
Кредит счета «Расчеты с подотчетными лицами»	2100 руб.

Бухгалтерские проводки составляют на самом документе, которым оформляется хозяйственная операция, в ведомости или журнале, куда записывается операция, или на отдельных специальных бланках (мемориальных ордерах).

Мемориальный ордер — это документ бухгалтерского оформления, содержащий указание записать хозяйственную операцию на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Для облегчения записей каждому счету присваивается определенный номер (шифр), поэтому при составлении бухгалтерских проводок указывают не наименование счетов, а их номера (счет «Касса» — № 50, счет «Расчетные счета» — № 51).

Мемориальный ордер № 1
запись за январь 20__ г.

3 января 20__ г.

Основание (ссылка на документы или содержание операции)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
По приходному кассовому ордеру № 1	«Касса»	«Расчетные счета»	10 000
Итого			10 000

Главный бухгалтер

Подпись

При записи хозяйственных операций на счета их группируют по экономически однородным признакам, т. е. записывают по определенной системе. Отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета называется систематической записью (регистрацией).

Наряду с систематической используется и хронологическая запись, т. е. регистрация хозяйственных операций в той последовательности, в какой они совершаются. Различия в экономическом содержании операции при этом не учитываются. Хронологическая запись ведется для обеспечения контроля за полнотой учета всех хозяйственных операций. В хронологическом порядке ведутся регистрационные журналы, кассовые книги и другие регистры.

Регистрационный журнал
за январь 20__ г.

Порядковый номер мемориального ордера	Дата ордера	Сумма по мемориальному ордеру, руб.
1	3 января	10 000
2	4 января	5000
3	4 января	20 000
4	5 января	10 000
	Итого	45 000

В данном регистрационном журнале отражены все операции, по которым составлены бухгалтерские проводки и мемориальные ордера.

Общий итог (45 000 руб.) равен итогам дебетовых и кредитовых оборотов по счетам. Следовательно, на счетах все операции отражены в правильных суммах.

1.8. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ

Рассмотренные счета бухгалтерского учета, как правило, соответствовали статьям баланса. На них отражались обобщенные (синтетические) данные об активах и обязательствах организации. Счета, на которых активы организации, их обязательства и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются синтетическими. К ним относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Уставный капитал», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется *синтетическим*. Он ведется только в денежном выражении.

Для оперативного руководства хозяйственной деятельностью, а также контроля за сохранностью активов обобщающих данных, получаемых с помощью синтетического учета, недостаточно. Например, кроме данных об общей сумме основных средств, необходимо иметь сведения о конкретных видах основных средств (здания, оборудование, машины и т. п.). Помимо данных об общей сумме задолженности рабочим и служащим, нужны сведения о задолженности каждому работнику в отдельности. Для получения детальных, подробных, расчлененных (аналитических) данных об объектах бухгалтерского учета применяют аналитические счета.

Счета, на которых отражаются детальные данные по каждому отдельному виду активов, обязательств организаций и процессов, называются аналитическими. Учет, осуществляемый на аналитических счетах, называется *аналитическим*.

Аналитические счета открываются в дополнение к синтетическим с целью их детализации и получения частных показателей по каждому отдельному виду активов, обязательств организаций и процессов. Следовательно, между синтетическими и аналитическими счетами существует прямая связь, которая проявляется в следующем. Остатки и обороты синтетического счета должны быть равны остаткам и оборотам всех аналитических счетов, открытых в дополнение своего синтетического счета. Каждую хозяйственную операцию, записанную по дебету или кредиту синтетического счета, отражают в той же сумме соответственно на дебете или кредите нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение к своему синтетическому счету.

Прямую связь между синтетическими и аналитическими счетами можно рассмотреть на следующем примере.

Пример

На начало месяца за подотчетными лицами числилась задолженность в 10 000 руб., в том числе за А. В. Ивановым — 3000 руб., К. И. Петровым — 2500 руб., М. К. Сидоровым — 4500 руб. В кассе находилось 100 000 руб., запасы сырья и материалов составили 150 000 руб.

В течение месяца произошли следующие операции.

1. Поступили на склад материалы, оплаченные А. В. Ивановым из подотчетной суммы, — 2000 руб.

2. Получен в кассу от А. В. Иванова остаток подотчетной суммы — 1000 руб.

3. Согласно авансовому отчету М. К. Сидорова приходятся оплаченные им из подотчетной суммы материалы на 4500 руб.

4. Выдан из кассы аванс подотчетным лицам:

Иванову А. В. 2000 руб.

Сидорову М. К. 3500 руб.

Итого 5500 руб.

По первой операции 2000 руб. следует записать в дебет счета «Материалы» и в кредит счета «Расчеты с подотчетными лицами». Одновременно эту же сумму заносят в кредит аналитического счета А. В. Иванова. Тем самым показывают, что материалы поступили именно от А. В. Иванова, и списывают числящуюся за ним задолженность по подотчетной сумме. Остальные операции следует отражать также одновременно на синтетических и аналитических счетах.

Синтетические счета

Счет «Материалы»

Дебет		Кредит	
Сальдо	150 000		
1)	2000		
3)	4500		
Оборот	6500	Оборот	—
Сальдо	156 500		

Счет «Касса»

Дебет		Кредит	
Сальдо	100 000	4)	5500
2)	1000		
Оборот	1000	Оборот	5500
Сальдо	95 000		

Счет «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет		Кредит	
Сальдо	10 000	1)	2000
4)	5500	2)	1000
		3)	4500
Оборот	5500	Оборот	7500
Сальдо	8000		

Аналитические счета

Счет Иванова А. В.

Дебет		Кредит	
Сальдо	3000	1)	2000
4)	2000	2)	1000
Оборот	2000	Оборот	3000
Сальдо	2000		

Счет Петрова К. И.

Дебет		Кредит	
Сальдо	2500		
Оборот	—	Оборот	—
Сальдо	2500		

Счет Сидорова М. К.

Дебет		Кредит	
Сальдо	4500		
4)	3500	3)	4500
Оборот	3500	Оборот	4500
Сальдо	3500		

После подсчета оборотов и выявления конечного сальдо на синтетических и аналитических счетах подтверждается вывод о прямой связи между синтетическими и аналитическими счетами. Действительно, начальное сальдо синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» (10 000 руб.) равно сумме начальных остатков всех аналитических счетов, открытых в его дополнение (3000 + 2500 + 4500). Дебетовый оборот синтетического счета (5500 руб.) равен сумме дебетовых оборотов всех аналитических счетов (2000 + 0 + 3500), а кредитовый оборот (7500 руб.) — сумме всех кредитовых оборотов (3000 + 0 + 4500). Конечное сальдо синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» (8000 руб.) равно сумме конечных сальдо всех аналитических счетов, открытых в его дополнение (2000 + 2500 + 3500).

Каждая хозяйственная операция, записанная по дебету или кредиту синтетического счета, отражается в той же сумме соответственно по дебету или кредиту нескольких аналитических счетов, открытых в дополнение к своему синтетическому счету.

Не все синтетические счета требуют ведения аналитического учета. Счета, не требующие такого ведения, называются простыми (счета «Касса», «Расчетные счета» и др.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются сложными (счета «Расчеты с подотчетными лицами», «Основные средства» и др.).

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими счетами, без каких-либо промежуточных групп. Например, в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета на каж-

дое подотчетное лицо. Так же обстоит дело и со счетами «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

Однако подобное простое построение аналитического учета не всегда обеспечивает получение необходимых показателей. Некоторые синтетические счета состоят из нескольких групп аналитических счетов. Первые (после синтетического счета) группы счетов аналитического учета называются *субсчетами*. Субсчет — это промежуточное учетное звено между синтетическими и аналитическими счетами. Каждый из субсчетов объединяет несколько аналитических счетов, но сами они, в свою очередь, объединяются одним синтетическим счетом. Иногда субсчета называют *счетами второго порядка*, в то время как синтетические счета называются счетами первого порядка. Связь между синтетическим счетом, его субсчетами и аналитическими счетами можно проследить на примере счета 10 «Материалы». В дополнение к этому синтетическому счету открывают следующие субсчета:

- 1 «Сырье и материалы»;
- 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 3 «Топливо»;
- 4 «Тара и тарные материалы»;
- 5 «Запасные части»;
- 6 «Прочие материалы»;
- 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 8 «Строительные материалы»;
- 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

В свою очередь, в дополнение к каждому субсчету открываются аналитические счета на каждый конкретный вид материалов (мука, сахарный песок, шпагат, марля и т. п.).

Количество групп счетов аналитического учета может быть большим, чем это показано по счету 10 «Материалы». Например, если у организации будет несколько материальных складов, то нужно сначала открыть аналитические счета для каждого склада, затем — по видам материальных ценностей. Количество групп счетов аналитического учета зависит в основном от сложности хозяйственной деятельности организации, целей и задач учета.

1.9. ОБОРОТНЫЕ ВЕДОМОСТИ

Оборотные ведомости служат главным образом для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления нового баланса. Их составляют как по синтетическим,

так и по аналитическим счетам. Форма и порядок записи в оборотной ведомости по синтетическим счетам приведены в табл. 1.4.

Таблица 1.4

**Оборотная ведомость по синтетическим счетам
за январь 20__ г.**

№ п/п	Наименование счета	Остаток на 1 января		Оборот за месяц		Остаток на 1 февраля	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	Основные средства	50 000	—	—	—	50 000	—
2	Материалы	20 000	—	20 000	—	40 000	—
3	Касса	1000	—	10 000	10 000	1000	—
4	Расчетные счета	29 000	—	—	10 000	19 000	—
5	Уставный капитал	—	60 000	—	—	—	60 000
6	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	—	20 000	—	5000	—	25 000
7	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	—	10 000	5000	20 000	—	25 000
8	Расчеты с персоналом по оплате труда	—	10 000	10 000	—	—	—
	Итого						

Для составления оборотной ведомости использованы данные о начальных остатках, оборотах и конечных остатках синтетических счетов, приведенных на с. 26, 27.

В оборотной ведомости по синтетическим счетам должно быть по итогу три равенства: первое — остатков на начало отчетного периода по дебету и кредиту; второе — оборотов по дебету и кредиту; третье — остатков на конец отчетного периода по дебету и кредиту.

Первое равенство обусловлено тем, что итог синтетических счетов по дебету показывает стоимость всех активов организации на начало отчетного периода, а итог по кредиту — сумму источников этих активов, т. е. они отражают баланс организации на начало отчетного периода.

Второе равенство обусловлено применением способа двойной записи операций на счетах, при которой каждая операция записывается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов.

Третье равенство объясняется так же, как и первое, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс уже не на начало,

а на конец отчетного периода. Кроме того, третье равенство обусловлено первыми двумя (если начальные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны, равны итоги оборотов по этим счетам, то и конечные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны).

Равенство итогов всех трех пар колонок оборотной ведомости по синтетическим счетам имеет большое контрольное значение, так как свидетельствует о правильности записей на счетах бухгалтерского учета.

Однако не все ошибки, допущенные в учете, выявляются при составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам. Так, не будут нарушены равенства при записи одной и той же операции на счетах несколько раз, при пропуске операций, при записи операций в неправильной, но равной сумме по дебету и кредиту. Для выявления подобных ошибок итоги оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам сверяют с итогом хронологической записи (регистрационным журналом). Так, итог оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам (см. табл. 1.4) равен итогу регистрационного журнала (см. с. 33) — 45 000 руб.

В оборотную ведомость по синтетическим счетам включены сведения об остатках на счетах на конец отчетного периода. Это позволяет применять оборотную ведомость по синтетическим счетам для составления нового баланса, так как значительная часть статей баланса соответствует наименованиям синтетических счетов.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам используется для получения обобщенных сведений о состоянии и изменении активов и обязательств организации, поскольку в ней содержатся сведения об остатках и движении отдельных групп или видов активов и обязательств.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам.

При этом если аналитический учет ведется не только в денежном, но и в натуральном выражении, то в форме оборотной ведомости по аналитическим счетам предусматриваются колонки не только для стоимостных, но и для натуральных измерителей с указанием единицы измерения.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам, так же как и оборотные ведомости по синтетическим счетам, составляются главным образом для проверки правильности записей по аналитическим счетам. Итоги оборотной ведомости по аналитическим счетам сверяют с итогами соответствующего синтетического счета — они должны быть обязательно равны.

Оборотные ведомости по аналитическим счетам используют также для наблюдения и контроля за состоянием и движением отдельных видов активов и их источников.

Оборотную ведомость по аналитическим счетам разных дебиторов и кредиторов, которые открываются в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», применяют, кроме того, для выведения конечных остатков активно-пассивного счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

1.10. ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В Плате счетов бухгалтерского учета приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

С 1 января 2001 г. в России действуют План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

План счетов 2001 г. (см. приложение 1) является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей народного хозяйства и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

На основании Плана счетов и Инструкции по его применению организации утверждают рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических счетов (включая субсчета).

Для учета специфических операций организации могут по согласованию с Министерством финансов вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плате счетов, используются исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание отдельных из них, а также вводить, исключать или объединять дополнительные субсчета.

Следует иметь в виду, что организация не обязана использовать все синтетические счета, приведенные в Плате счетов, — она выбирает те из них, которые ей действительно необходимы. Например, если организация выпускает один вид продукции или оказывает один вид услуг, то все расходы можно считать прямыми, и в этом случае отпадает необходимость в использовании счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из положений Инструкции по применению Плате счетов и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, материалов и т. п.).

Новые хозяйственные образования (например, малые предприятия) могут пользоваться рабочими планами счетов, в которых существенно сокращается количество применяемых счетов.

В едином Плате счетов счета сгруппированы в восемь разделов. Отдельно выделены забалансовые счета. Основой группировки счетов по разделам являются экономические особенности учитываемых объектов. В каждом разделе отражены экономически однородные виды активов, обязательств и хозяйственных операций. Разделы расположены в определенной последовательности, в соответствии с характером участия активов в его кругообороте: разделы со счетами активов, необходимых для производственного процесса (раздел I «Внеоборотные активы», раздел II — «Производственные запасы»), затем разделы со счетами издержек производства, готовой продукции и товаров, денежных средств и расчетов (разделы III—VI). Таким образом, в первых шести разделах сгруппированы счета активов и процессов в сферах производства и обращения. Активы отражены по разделам по принципу ликвидности — от труднореализуемого к легко реализуемому. В последующих разделах (VII, VIII) отражены капитал и финансовые результаты организации.

1.11. УЧЕТНЫЕ РЕГИСТРЫ

Записать операцию на счетах — значит отразить ее содержание на бумажных носителях (в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах) или в виде электронного документа, подписанного электронной подписью, являющихся учетными регистрами.

Совокупность и расположение реквизитов в регистре определяют его форму, которая зависит от особенностей учитываемых объектов, назначения регистров, способов учетной регистрации. Под учетной регистрацией понимают запись хозяйственных операций в учетных регистрах.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименование должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

При использовании бумажных носителей учетные регистры могут иметь вид книг, карточек и свободных листов (ведомостей). **В бухгалтерских книгах** все страницы пронумерованы и заключены в переплет. На последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. В некоторых книгах, например кассовой, страницы не только нумеруют, но и скрепляют сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге отводится одна или несколько страниц для того или иного счета. Книги применяют для синтетического и аналитического учета.

Карточки из плотной бумаги или неплотного картона не скрепляются между собой, их хранят в специальных ящиках — картотеках. Карточки открываются на год. Открытые карточки регистрируют в специальном реестре для обеспечения контроля за их сохранностью. В настоящее время они являются самым распространенным видом регистров в нашей стране.

Свободные листы (ведомости) отличаются от карточек тем, что они изготавливаются из менее плотной бумаги и имеют больший формат. Хранят их в особых папках-регистраторах, которые заводятся, как правило, на месяц или квартал.

Запись в учетные регистры осуществляют ручным способом или с применением технических средств. В первом случае операции регистрируют вручную чернилами или шариковой ручкой (в тех случаях, когда необходимо иметь несколько экземпляров, — путем

копирования). Записи в учетных регистрах должны быть краткими, аккуратными, четкими, ясными, разборчивыми. После регистрации хозяйственной операции в учетном регистре на бухгалтерской проводке или на самом первичном документе делают соответствующую отметку для облегчения последующей проверки правильности разности. По окончании месяца по каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Итоговые записи синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются путем составления оборотных ведомостей или другим способом. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

После утверждения годового отчета учетные регистры группируют, переплетают и сдают на хранение в текущий архив организации.

В учетном регистре не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

В случае изъятия в соответствии с законодательством Российской Федерации регистров бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

Способы исправления в учетных записях. Исправление ошибок в учетных регистрах осуществляется корректурным способом, способом дополнительных проводок и способом «красное сторно».

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым пишется правильный текст или сумма. Зачеркивание производят тонкой линией, так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах — подписями лиц, подписавших документ;

в учетных регистрах — подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая в ней «исправлено» и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но приуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и приуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку. Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 40 000 руб., а ошибочно записали 10 000 руб., то на разность между этими суммами — 30 000 руб. (40 000 — 10 000) — нужно составить дополнительную проводку.

Если в записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется **способ «красное сторно»**, суть которого состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами.

Пример

В организации совершена следующая операция: из кассы выдано подотчетным лицам 40 000 руб. Ошибочно была составлена следующая проводка:

1) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	}	40 000 руб.
Кредит счета 50 «Касса»		

При проверке записей на счетах ошибка была обнаружена (дебетовать нужно не счет расчетов по оплате труда, а счет подотчетных лиц).

Для снятия ошибочной записи неправильную проводку повторяют красными чернилами и записывают ее в учетные регистры.

1а) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	}	-40 000 руб.
Кредит счета 50 «Касса»		

После этого составляют правильную проводку:

1б) Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»	}	40 000 руб.
Кредит счета 50 «Касса»		

На счетах эти суммы будут отражены следующим образом.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет		Кредит	
1)	40 000		
1а)	-40 000		
Оборот	—		
(40 000 – 40 000)			
Сальдо	—		

Счет 50 «Касса»

Дебет		Кредит	
Сальдо	100 000	1)	40 000
		1а)	-40 000
		1б)	40 000
Оборот	—	Оборот	40 000
		(40 000 – 40 000 +	
		+ 40 000)	
Сальдо	60 000		

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет		Кредит	
1б)	40 000		
Оборот	40 000		
Сальдо	40 000		

Способ «красное сторно» применяют для исправления ошибок также в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции. Способ «красное сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

1.12. ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Форма учета определяется следующими признаками: количеством, структурой и внешним видом учетных регистров, связью между документами и регистрами, а также между регистрами и способом записи в них, т. е. использованием тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях применяются мемориально-ордерная, упрощенная и автоматизированная формы учета. Состав учетных регистров и последовательность записи в них при мемориально-ордерной форме учета представлены на рис. 1.3.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, при ней широко используются стандартные формы аналитических регистров, счетные машины, копировальный способ регистрации. Кроме того, при этой форме учета легко разделять учетную работу между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Недостатки мемориально-ордерной формы учета:

- трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);
- отрыв и частое отставание аналитического учета от синтетического, его громоздкость;
- формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

В связи с этим учет имеет сравнительно низкое познавательное значение, а для составления отчетности приходится производить выборку и группировку данных текущего учета. В настоящее время мемориально-ордерная форма учета применяется в сравнительно небольших организациях.

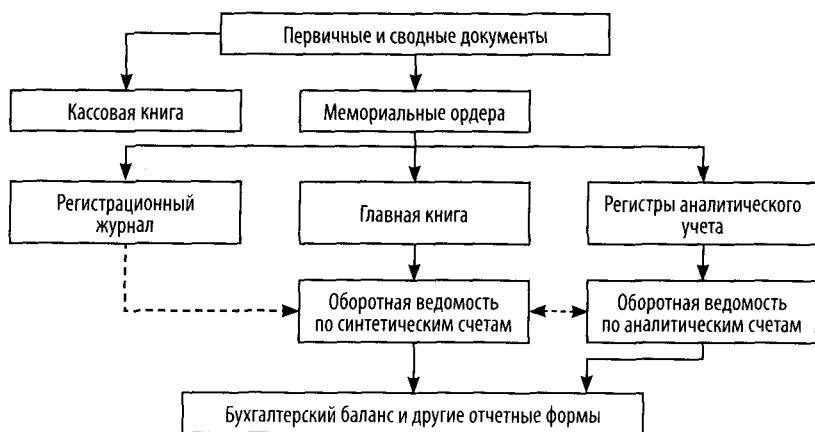


Рис. 1.3. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

→ — запись; - - - - - → — сверка записи

От значительной части указанных недостатков свободна автоматизированная форма учета, созданная на базе использования компьютеров. В общем виде данной форме учета свойственна такая последовательность обработки информации: компьютерный носитель информации — компьютер — выходная информация. В настоящее время организации интенсивно оснащаются многофункциональными компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.). Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Применение машинно-ориентированных форм учета обеспечивает механизацию и во многом автоматизацию учетного процесса; высокую точность учетных данных; оперативность учета; повышение производительности учетных работников, освобождение их от выполнения простых технических функций и предоставление им большей возможности заниматься контролем и анализом хозяйственной деятельности; увязку всех видов учета и планирования, поскольку они используют одни и те же носители информации.

Предприятиям малого бизнеса разрешено применять упрощенную форму учета (рис. 1.4), при которой можно использовать всего два вида учетных регистров — Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов и готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета. Данные указанной Книги и ведомостей, если они ведутся, используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

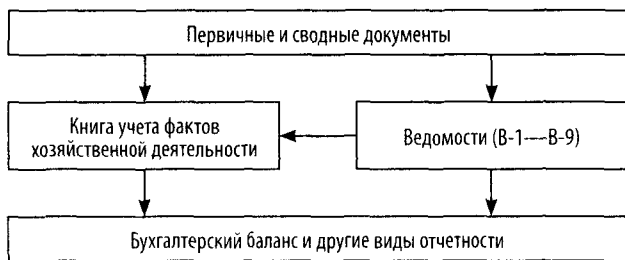


Рис. 1.4. Упрощенная форма бухгалтерского учета «Журнал-главная»

Пример открытия счетов в Книге по данным начального баланса, отражения операций по счетам Книги, подсчета оборотов и конечных сальдо счетов по Книге приведен в главе 16 (§ 16.3). Данные о начальных и конечных сальдо по счетам Книги используются при составлении баланса, отчетов о финансовых результатах и движении денежных средств (табл. 16.2, 16.6, 16.7).

В настоящее время организациям предоставлено право самим выбирать форму бухгалтерского учета. На основе рекомендуемых форм они могут разрабатывать свои оригинальные формы, совершенствовать учетные регистры и создавать программы регистрации и обработки, соблюдая общие методологические принципы, а также технологию обработки учетной информации.

1.13. ОРГАНИЗАЦИЯ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

В соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета в организациях организуется руководителем.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- учредить бухгалтерскую службу как структурное 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 (только на малых и средних предприятиях).

На практике руководитель редко ведет бухгалтерский учет лично — обычно эти функции выполняет бухгалтерия или бухгалтер. В этом случае руководитель должен создать необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, обеспечить обязательное выполнение всеми подразделениями и службами, а также работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера в части порядка оформления и представления для учета документов и сведений.

Экономический субъект обязан организовать и осуществлять внутренний контроль совершаемых фактов хозяйственной жизни. Если бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта подлежит обязательному аудиту, обязан организовать и осуществлять внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности (за исключением случаев, когда его руководитель принял обязанность ведения бухгалтерского учета на себя).

Для обеспечения рациональной организации бухгалтерского учета большое значение имеет разработка плана его организации.

План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и график документооборота; план инвентаризации; план счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

В **плане документации** указывается перечень документов для учета хозяйственных операций и составляется расчет потребности в бланках. При этом организации могут использовать типовые формы первичных учетных документов или применять формы документов, разработанные самостоятельно. После определения потребности в бланках заказывают их печатание в типографии или делают заявку на приобретение, а при централизованном снабжении делают заявку на получение их от вышестоящей организации.

Все формы первичных учетных документов, как типовых, так и разработанных самостоятельно, составляются с соблюдением требований, предусмотренных Законом РФ «О бухгалтерском учете».

Основой организации первичного учета в организациях является утвержденный главным бухгалтером **график документооборота**. Под документооборотом, как уже говорилось, понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

В **плане инвентаризации** определяют порядок, формы и сроки проведения плановых и внеплановых инвентаризаций. План инвентаризации составляют с учетом того, чтобы проверка наличия ценностей не влияла на нормальную работу предприятия. Сроки проведения внеплановых инвентаризаций не должны быть известны материально ответственным лицам.

В **плане отчетности** указываются перечень отчетных форм, отчетный период, за который составляется та или иная форма отчета, сроки представления отчетности, наименования и адреса организаций и учреждений, фамилии должностных лиц, получающих отчеты, способ представления отчетов (почтой, телеграфом и др.) и фамилии работников, ответственных за составление отчетности, с точным указанием выполняемых ими работ. План отчетности, как правило, состоит из двух частей: в первой части содержатся необходимые сведения по отчетности, представляемой внешним

пользователем, во второй — сведения по отчетности, получаемой от отдельных подразделений экономического субъекта и представленных руководителем и специалистом.

В *плане технического оформления* учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации. При выборе формы учета организации обязаны руководствоваться соответствующими указаниями и инструкциями, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

Значительное место в плане технического оформления учета должно быть уделено механизации и автоматизации учета. Причем, помимо использования вычислительных машин в соответствующих организационных формах, необходимо предусмотреть применение различных вычислительных таблиц и различного рода средств механизации измерения и счета: мерной тары, весов, счетчиков (газовых, электрических и т. п.).

В *плане организации труда работников* бухгалтерии определяются структура аппарата бухгалтерии и штат бухгалтерии, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению их квалификации, составляются графики учетных работ.

При установлении структуры аппарата бухгалтерии и форм его связи с отдельными частями организации необходимо решить вопрос о централизации или децентрализации учета.

При *централизации учета* учетный аппарат организации сосредоточен в главной бухгалтерии, и в ней осуществляется ведение всего синтетического и аналитического учета на основе первичных и сводных документов, поступающих из отдельных подразделений организации (цехов, отделов и т. д.). В самих подразделениях осуществляется лишь первичная регистрация хозяйственных операций.

При *децентрализации учета* учетный аппарат рассредоточен по отдельным производственным подразделениям организации, где осуществляется синтетический и аналитический учет и составляются балансы и отчетность заводов, цехов или отделов. Главная бухгалтерия в этом случае производит сводку цеховых балансов и отчетов, составляет сводный баланс и отчеты по организации, а также осуществляет контроль за постановкой учета в отдельных подразделениях организации.

Практика показала, что централизация учета обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главного бухгалте-

ра, позволяет целесообразнее распределить труд между работниками учета, более эффективно использовать счетные машины. Поэтому децентрализация учета допускается лишь в очень крупных организациях. В большинстве же организаций применяют централизованную систему бухгалтерского учета.

В некоторых организациях используется частичная децентрализация учета, при которой в производственных подразделениях, кроме составления первичных документов, ведут аналитический учет по отдельным синтетическим счетам, осуществляют учет производственных затрат, исчисляют фактическую себестоимость изделий и т. п. Однако законченный бухгалтерский учет в подразделениях не ведется и баланс не составляется.

Структура бухгалтерского аппарата зависит в основном от условий организации и технологии производства, объема учетной работы и наличия технических средств учета.

В средних по размеру организациях в состав бухгалтерии входят, как правило, следующие группы (отделы, бюро, секторы):

- материальная, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В этой же группе, как правило, ведется учет основных средств;

- учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятий, бюджетом, Фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;

- производственно-калькуляционная, которая ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, выявляет результаты внутризаводского хозрасчета, составляет отчетность о производстве;

- учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализации;

- общая группа, работники которой ведут учет остальных операций и Главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

Кроме того, в состав бухгалтерии входят группы (отделы) капитального строительства и жилищно-коммунального хозяйства.

В крупных организациях, кроме перечисленных, обычно имеются группы (отделы) учета тары, учета основных средств, расчетная (работники которой ведут учет денежных средств и расчетов с организациями и лицами), подготовки и машинной обработки информации, сводно-аналитическая и др.

Общая схема структуры бухгалтерского аппарата средних и крупных организаций приведена на рис. 1.5.

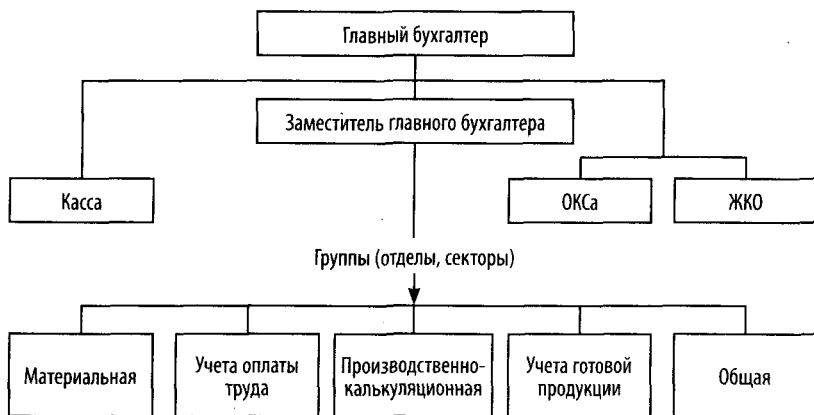


Рис. 1.5. Структура бухгалтерского аппарата

Важным этапом разработки структуры бухгалтерии является формирование системы должностей, зависящих от характера, состава и объема учетных работ на предприятии.

Основным назначением графиков учетных работ является распределение работ между исполнителями, расчет времени выполнения работ, определение мероприятий по научной организации труда счетных работников. Графики бывают индивидуальными, структурными и сводными.

В *индивидуальных* графиках (календарных планах) указываются работы, которые должны выполняться каждым работником, и срок их выполнения. График регламентирует занятость работника и внутри рабочего дня, и на более длительное время (месяц, квартал и т. д.).

В *структурных* графиках указывается, какие работы и в какой срок должны выполняться отдельными структурными частями бухгалтерии или организации (расчетной группой бухгалтерии, складом, цехом и т. п.).

В *сводном* графике указываются сроки выполнения отдельных учетных работ (составление отчетности, проведение инвентаризации и т. п.) по организации в целом. Он отражает в обобщенном виде весь учетный процесс, и ответственность за его выполнение несет главный или старший бухгалтер организации. Графики учетных работ составляются в виде таблиц, причем в таблицах предусматриваются отметки о сроках выполнения запланированных работ.

Пример составления графика документооборота приведен в табл. 1.5.

Таблица 1.5

Пример графика документооборота по предприятию, учреждению

Наименование документа	Создание документа				Проверка документа				Обработка документа		Передача в архив	
	Количество экземпляров	Ответственный за выпуск	Ответственный за исполнение	Срок исполнения	Ответственный за проверку	Кто представляет	Порядок представления	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок исполнения	Кто исполняет	Срок исполнения
Требование	2	Цех	Склад	Ежедневно (до ... ч)	Бухгалтерия	1-й экз. — цех, 2-й экз. — склад	При отчете, при реестре	Ежедневно (до ... ч)	Бухгалтерия	Ежедневно	Бухгалтерия	По истечении квартала

1.14. ТРЕБОВАНИЯ К ГЛАВНОМУ БУХГАЛТЕРУ (БУХГАЛТЕРУ) И ИХ ОСНОВНЫЕ ТРУДОВЫЕ ФУНКЦИИ

В соответствии с Законом РФ «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер (или бухгалтер — при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением активов и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации.

С главным бухгалтером целесообразно согласовывать назначение, увольнение и перемещение материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и др.).

В организациях с небольшой численностью работающих и не имеющих в штате кассира его обязанности может выполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации.

Кассовые операции могут проводиться руководителем организации.

В открытых акционерных обществах, страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на торгах фондовых бирж и иных организаторов торговли на рынке ценных бумаг главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, должны отвечать следующим требованиям:

- 1) иметь высшее профессиональное образование;
- 2) иметь стаж работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего профессионального образования по специальностям бухгалтерского учета и аудита — не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- 3) не иметь неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

Дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами.

Физическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно соответствовать вышеуказанным требованиям. Юридическое лицо, с которым экономический субъект заключает договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета, должно иметь не менее одного работника, отвечающего вышеуказанным требованиям.

В остальных коммерческих организациях в соответствии с профессиональным стандартом «Бухгалтер», утвержденным приказом Минтруда России от 22 декабря 2014 г. № 1061н, главный бухгалтер может иметь среднее профессиональное образование при наличии опыта работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской отчетности, либо с аудиторской деятельностью не менее пяти лет из последних семи.

Бухгалтер должен иметь среднее специальное образование и опыт практической работы по учету и контролю не менее трех лет.

Трудовыми функциями главного бухгалтера являются:

- составление и представление финансовой отчетности экономического субъекта;
- составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- составление консолидированной финансовой отчетности;
- внутренний контроль ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ведение налогового учета, налоговое планирование и составление налоговой отчетности;
- проведение финансового анализа, бюджетирование и управление денежными потоками.

К трудовым функциям бухгалтера относятся принятие к учету первичных документов, денежное измерение объектов учета и текущая группировка фактов хозяйственной деятельности, итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности.

По каждой трудовой функции в профессиональном стандарте «Бухгалтер» указаны: трудовые действия, необходимые умения и необходимые знания.

В случае возникновения разногласий по ведению бухгалтерского учета между руководителем экономического субъекта и главным бухгалтером или иным должностным лицом, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, либо лицом, с которым заключен договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета:

1) данные, содержащиеся в первичном учетном документе, принимаются (не принимаются) главным бухгалтером или иным соответствующим лицом к регистрации и накоплению в учетных регистрах по письменному распоряжению руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за созданную в результате этого информацию;

2) объект бухгалтерского учета отражается (не отражается) главным бухгалтером или иным соответствующим лицом, в бухгалтерской (финансовой) отчетности на основании письменного распоряжения руководителя экономического субъекта, который единолично несет ответственность за достоверность представления финансового положения экономического субъекта на отчетную дату, финансового результата его деятельности и движения денежных средств за отчетный период.

За невыполнение или недобросовестное выполнение своих обязанностей главный (старший) бухгалтер несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

Должностной оклад главного бухгалтера устанавливается, как правило, на уровне оклада заместителя руководителя организации.

При освобождении главного бухгалтера он сдает дела вновь назначенному главному бухгалтеру (а при отсутствии последнего — работнику, назначенному приказом руководителя организации). В процессе сдачи дел проверяются состояние бухгалтерского учета и достоверность отчетных данных и составляется соответствующий акт, утверждаемый руководителем организации.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 16 февраля 2005 г. № 82 «Об утверждении Положения о порядке передачи информации в Федеральную службу по финансовому мониторингу адвокатами, нотариусами и лицами, осуществляющими предпринимательскую деятельность в сфере оказания юридических или бухгалтерских услуг» организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг, при наличии у них любых оснований полагать, что сделки или финансовые операции осуществляются или могут быть осуществлены в целях легализации (отмывания) доходов,

полученных преступным путем, или финансирования терроризма, обязаны уведомлять об этом Федеральную службу по финансовому мониторингу.

Соответствующая информация представляется в виде письменного документа на бумажном носителе, подписанного индивидуальным предпринимателем, осуществляющим предпринимательскую деятельность в сфере оказания бухгалтерских услуг, или уполномоченным лицом организации, осуществляющей деятельность в указанной сфере, и заверенного печатью (при ее наличии), или в виде электронного документа, подписанного с использованием в установленном порядке электронной цифровой подписи. Документ должен представляться в Федеральную службу по финансовому мониторингу не позднее рабочего дня, следующего за днем выявления соответствующей операции (сделки).

В представленный документ включаются следующие сведения:

- а) сведения, необходимые для идентификации клиента;
- б) вид операции (сделки) и основания ее совершения;
- в) дата совершения операции (сделки) и сумма, на которую она совершена;
- г) обстоятельства, послужившие основанием полагать, что операция (сделка) клиента осуществляется или может быть осуществлена в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма.

1.15. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ АКТИВОВ И ОБЯЗАТЕЛЬСТВ

Инвентаризация — это проверка активов и обязательств организации путем подсчета, обмера, взвешивания. Это способ уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью активов организации.

Основные цели инвентаризации:

- выявление фактического наличия активов и их состояния;
- сопоставление фактического наличия активов с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все активы организации независимо от их местонахождения и все виды обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды активов, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также активы, не учтенные по каким-либо причинам.

В зависимости от степени охвата проверкой активов и обязательств организации различают полную и частичную инвентаризацию.

Полная инвентаризация охватывает все без исключения виды активов и финансовых обязательств организации.

Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов активов и обязательств, например только денежные средства, материалы и т. п.

Инвентаризации могут быть плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответственного лица. Их осуществляют по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче активов организации в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме активов, инвентаризация которых проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов — один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере, и в приравненных к ним местностях инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи активов;
- в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при ликвидации (реорганизации) организации или в других случаях, предусматриваемых законодательством Российской Федерации.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации активов и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии.

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т. д.).

В состав инвентаризационной комиссии могут входить представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации является основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Перед инвентаризацией осуществляют подготовительные мероприятия. Материальные ценности рассортировывают и укладывают по наименованиям, сортам, размерам; в местах хранения вывешивают ярлыки с указанием количества, массы или меры проверяемых ценностей. Все документы по приходу и расходу ценностей должны быть обработаны и записаны в регистры аналитического учета. От материально ответственных лиц необходимо получить расписку в том, что у них нет неоприходованных и не списанных в расход ценностей.

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием «до инвентаризации на “...” (дата)», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным.

Наличие средств в натуре проверяют при обязательном участии материально ответственного лица. Результаты подсчета, обмера и взвешивания заносят в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах, которые подписывают все члены комиссии. Материально ответственные лица подтверждают на каждой описи, что у них нет претензий к комиссии и что проверенные ценности приняты ими на хранение.

Руководитель организации должен создать условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия активов в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой). По материалам и товарам, хранящимся в неповрежденной

упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре (на выборку) части этих ценностей. Определение веса (или объема) навалочных материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов ведут отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагаются к описи.

На последней странице описи незаполненные строки прочеркиваются и делается отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

При проверке фактического наличия активов в случае смены материально ответственных лиц принявший активы расписывается в описи в получении, а славший — в сдаче этого актива.

На активы, находящиеся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки составляются отдельные описи.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации, приведенные в Приложениях 6—19 к Методическим указаниям по инвентаризации активов и финансовых обязательств, либо формы, разработанные министерствами, ведомствами.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки ее правильности. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия склада, кладовой, секции и т. п., где происходила инвентаризация.

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризации оформляются актом (Приложение 3 к Методическим указаниям) и регистрируются в Книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций (приложение 4 к Методическим указаниям).

В межинвентаризационный период в организациях с большой номенклатурой ценностей могут осуществляться выборочные инвентаризации материальных ценностей в местах их хранения и переработки.

Контрольные проверки правильности проведения инвентаризаций и выборочные инвентаризации, происходящие в межинвентаризационный период, осуществляются инвентаризационными комиссиями по распоряжению руководителя организации.

На поврежденные или испорченные ценности составляют акты, в которых указывают характер и степень порчи, ее причины, лиц, виновных в порче ценностей. Результаты инвентаризации денежных средств и ценных бумаг оформляют актом без записи их в инвентаризационной описи.

Оформленные инвентаризационные описи и акты сдают в бухгалтерию, где их проверяют, затем сравнивают фактическое наличие средств с данными бухгалтерского учета. Результаты сравнения записывают в сличительную ведомость. В ней указывают фактическое наличие средств по данным инвентаризации (количество и сумма), наличие средств по данным учета и результаты сравнения — излишек или недостача. В сличительной ведомости ценности записывают с указанием количества и суммы по группам, видам и сортам в соответствии с классификацией, принятой в учете. В сличительную ведомость записывают только те ценности, по которым выявлены излишки или недостачи, а остальные показывают в ведомости общей суммой.

Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указывают в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете. Для оформления результатов инвентаризации могут применяться единые регистры, в которых объединены показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей.

На ценности, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), составляют отдельные сличительные ведомости.

Инвентаризационная комиссия обязана выявить причины недостач или излишков, обнаруженных при инвентаризации. Выводы, предложения и решения комиссии оформляются протоколом, утверждаемым руководителем предприятия. После утверждения результаты инвентаризации отражаются в учете.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием активов и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

- 1) излишек активов приходится по рыночной стоимости активов на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации;

- 2) недостача активов и их порча в пределах норм естественной убыли относится на издержки производства или обращения, сверх норм — на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недо-

стачи активов и их порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации.

1.16. СИСТЕМА НОРМАТИВНОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ОТЧЕТНОСТИ В РОССИИ

Законом «О бухгалтерском учете» установлены следующие принципы регулирования бухгалтерского учета:

1) соответствия федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;

2) единства системы требований к бухгалтерскому учету;

3) упрощения способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;

4) применения международных стандартов как основы разработок федеральных и отраслевых стандартов;

5) обеспечения условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6) недопустимости совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

В соответствии с указанным выше законом к документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1) федеральные стандарты;

2) отраслевые стандарты;

3) рекомендации в области бухгалтерского учета;

4) стандарты экономического субъекта.

Стандарт бухгалтерского учета — это документ, устанавливающий минимально необходимые требования к бухгалтерскому учету, а также допустимые способы ведения бухгалтерского учета.

Федеральные и отраслевые стандарты обязательны к применению, если иное не установлено иными стандартами. Федеральные стандарты утверждаются уполномоченным федеральным органом (Минфином России). В пределах своей компетенции Минфин России утверждает также и отраслевые стандарты.

Федеральные стандарты устанавливают:

- определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия их принятия и списания в бухгалтерском учете;

- допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;
- порядок пересчета стоимости объектов, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации;
- требования к учетной политике, инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;
- план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения;
- состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;
- условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;
- состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;
- упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Федеральные стандарты могут устанавливать специальные требования к бухгалтерскому учету, а также требования к бухгалтерскому учету отдельных видов экономической деятельности.

В настоящее время в качестве федеральных стандартов по бухгалтерскому учету используются положения по бухгалтерскому учету и отчетности (ПБУ).

Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер ПБУ;
- общие положения (указываются сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета);
- определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета);
- оценка (указываются различные виды применяемых оценок по объекту);

- порядок учета (описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета);
- раскрытие информации (указывается состав информации, подлежащий раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности).

Отечественные ПБУ, в отличие от международных стандартов, носят не рекомендательный, а обязательный характер. Большинство ПБУ предусмотрены различные варианты учета соответствующих объектов.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности (Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях (утв. Министерством сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792), Инструкция по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте (утв. приказом Министерства транспорта РФ от 24 июня 2003 г. № 153) и др.).

Как уже отмечалось, основой разработки федеральных и отраслевых стандартов по бухгалтерскому учету должны быть международные стандарты.

Международный стандарт — стандарт бухгалтерского учета, применение которого является обычаем в международном деловом обороте независимо от конкретного наименования такого стандарта.

Рекомендации в области бухгалтерского учета призваны обеспечить правильное применение федеральных и отраслевых стандартов: уменьшить расходы на организацию бухгалтерского учета, а также распространение передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Они могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных форм ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандарта.

Рекомендации по бухгалтерскому учету разрабатываются и принимаются субъектами негосударственного регулирования бухгалтерского учета (саморегулируемые организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, а также их ассоциации и союзы и иные

некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета).

Рекомендации в области бухгалтерского учета применяются на добровольной основе.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения ей бухгалтерского учета. Необходимость и порядок их разработки, утверждения, изменения и отмены устанавливаются этим субъектом самостоятельно.

Стандарты экономического субъекта применяются всеми его подразделениями, включая филиалы и представительства, независимо от их места нахождения. Организации, имеющие дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами.

В настоящее время стандарты экономического субъекта называются рабочими документами самой организации.

Основными рабочими документами организации являются:

- документ по учетной политике предприятия;
- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденный руководителем план счетов бухгалтерского учета;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

Следует отметить, что многие организации ограничиваются разработкой приказа по учетной политике. Остальные рабочие документы или отсутствуют (графики документооборота, формы внутренней отчетности), или не утверждены руководителем (формы первичных учетных документов, план счетов). Подобные организации грубо нарушают порядок ведения бухгалтерского учета, установленный Законом «О бухгалтерском учете» и другими нормативными документами.

1.17. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ, ОПРЕДЕЛЯЮЩИЕ МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ, ПОРЯДОК ОРГАНИЗАЦИИ И ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ОРГАНИЗАЦИЯХ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Федеральный закон от 27 июля 2010 г. № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности».

3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34-н (с последующими изм. и доп.).

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/2008. Утверждено приказом Министерства финансов Российской Федерации от 6 октября 2008 г. № 106н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда». ПБУ 2/2008. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 октября 2008 г. № 116н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость выражена в иностранной валюте». ПБУ 3/2006. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154 н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/1999. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н.

10. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. ПБУ-5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ-6. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные факты». ПБУ 8/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах». ПБУ 11/2008. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. № 48.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам». ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи». ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 92н.

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам». ПБУ 15/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 октября 2008 г. № 107н.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности». ПБУ 16/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. № 66н.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». ПБУ 17/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н.

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». ПБУ 19/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н.

25. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н.

26. Положение по бухгалтерскому учету «Изменения оценочных значений». ПБУ 21/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

27. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». ПБУ 22/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. № 63н.

28. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств». ПБУ 23/2011. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 марта 2011 г. № 11н.

28а. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов». ПБУ 24/2011. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2011 г. № 125н.

29. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н.

30. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

31. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

32. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. № 91н.

33. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 2000 г. № 135н.

34. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н.

35. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены приказом Министерства строительства РФ от 4 декабря 1995 г. № БЕ-11-260/7 по согласованию с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ от 28 ноября 1995 г.

36. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а.

37. Об осуществлении наличных расчетов. Указание Банка России от 7 октября 2013 г. № 3073-У.

38. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства. Указания Банка России от 11.03.2014 № 3210-У.

39. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 29 декабря 2000 г. № 16-ФЗ).

40. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждены Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР 20 июля 1970 г.

41. Порядок определения стоимости чистых активов. Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 28 августа 2014 г. № 84-н.

42. Об утверждении профессионального стандарта «Бухгалтер». Приказ Минтруда РФ от 22 декабря 2014 г. № 1061н.

1.18. ОСНОВНЫЕ ПРАВИЛА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глубокое изучение и правильное понимание принципов бухгалтерского учета имеют важное значение для уяснения его сущности, принятия рациональных решений по наиболее сложным бухгалтерским проблемам, формирования у работника учета профессионального суждения.

Основные правила ведения бухгалтерского учета в организациях установлены Законом РФ «О бухгалтерском учете», Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации», Планом счетов бухгалтерского учета и некоторыми другими нормативными документами. Эти правила следующие.

1. Обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Минфином России.

2. Учет объектов учета в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык.

3. Осуществление в бухгалтерском учете текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

4. Обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель утверждает также правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

5. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых утверждает руководитель организации по представлению должностного лица, на которого возложено ведение бухгалтерского учета.

6. Оценка объектов учета в денежном выражении. Оценка активов, приобретенных за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; активов, полученных безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; активов, произведенных в самой организации, — по стоимости изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Минфина России и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета.

7. Обязательность проведения инвентаризации активов и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций.

8. Формирование учетной политики для ведения бухгалтерского учета в организации в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Понятия «допущения» и «требования» также являются правилами ведения бухгалтерского учета.

Понятие «допущения» примерно соответствует понятию «основополагающие бухгалтерские принципы» в западном учете. В отечественном учете это понятие относится, по существу, к правилам ведения учета и составления отчетности. При этом указанные в положении по учетной политике допущения не обязательно должны объявляться организацией — их принятие и следование им подразумеваются. Вместе с тем если организация при ведении бухгалтерского учета и составлении отчетности допускает отступления от установленных допущений, то она обязана указать причины этих отступлений.

Положением по учетной политике установлены следующие допущения: имущественной обособленности организации, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики и временной определенности фактов хозяйственной деятельности.

Допущение имущественной обособленности означает, что активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственника и активов других юридических лиц, находящихся в данной организации.

В ряде организаций некоторые руководители стремятся использовать в личном домашнем хозяйстве закупленные организацией активы (холодильники, другая бытовая техника и т. п.). Для обеспечения действенности принципа имущественной обособленности необходимо проверять правильность документального оформления принятых в организацию активов, их фактическое наличие, отражение этого актива в инвентаризационных описях.

Допущение имущественной обособленности обуславливает необходимость отражения собственных активов организации на балансовых счетах, а активов, принадлежащих другим организациям, — на забалансовых счетах.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного

сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случае изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету, разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета и существенного изменения условий деятельности.

Последовательное применение учетной политики по годам необходимо прежде всего для обеспечения сопоставимости отчетных данных на начало и конец отчетных периодов. Поэтому в случае изменения отдельных элементов учетной политики соответствующие отчетные данные на начало отчетного периода подвергаются корректировке.

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам. В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

В международной учетной практике наряду с основополагающими используются и другие бухгалтерские принципы (осторожности, существенности, стоимостной оценки объектов учета и др.).

В отечественной практике в качестве указанных понятий используют понятие «требования». Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности.

Требование полноты означает необходимость отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается обязательным документированием всех хозяйственных операций в организации, своевременным проведением инвентаризации активов и отражением ее результатов в учете.

Требование своевременности подразумевает необходимость своевременного отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности.

Выполнение данного требования обеспечивается прежде всего своевременным документальным оформлением фактов хозяйственной деятельности. Как уже отмечалось, первичные бухгалтерские документы должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или сразу после их окончания.

Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов).

В настоящее время требование осмотрительности в отечественной практике нужно использовать осторожно, поскольку и без этого требования многие организации стремятся увеличить расходы с целью уменьшения в отчетности прибыли и соответственно налога на прибыль.

С переходом к реальным рыночным отношениям, когда организации будут заинтересованы иметь в отчетности высокую рентабельность (обеспечивающую возможность получения кредитов, нормальные экономические отношения с другими организациями, выплату высоких дивидендов по акциям и продажу их по высоким ценам и т. п.), требование осторожности будет действовать в полной мере.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухгалтерском учете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Например, сам по себе факт выдачи руководителям организации крупных сумм ссуд не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то данную хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотами и остатками по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

Требование рациональности означает необходимость рационального и экономного ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

Во исполнение данного требования необходимо изучить прежде всего возможности повышения уровня механизации и автоматизации учетных работ на всех этапах, начиная с этапа сбора и регистрации информации (применение современных счетчиков, датчиков, измерительных устройств, мерной тары и т. п.). Следует также изучить рациональность структуры аппарата бухгалтерии, уровень квалификации каждого работника бухгалтерии и т. д.

Исходя из требования рациональности следует решать многие вопросы по бухгалтерскому учету, например самим составлять первичные документы по списанию расходов за оказываемые услуги сторонним организациям при задержке поступления от них расчетных документов (за потребленную в декабре электроэнергию счета, как правило, поступают в следующем году).

1.19. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА ОРГАНИЗАЦИИ

Понятие и формирование учетной политики. *Учетная политика* — стандарт экономического субъекта, в котором отражены выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета.

Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами и особенностями своей деятельности (организационных, технологических, численности и квалификации учетных кадров, уровня технического оснащения учетных работников и др.).

При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами.

В случае, если в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета федеральными стандартами не установлен способ ведения бухгалтерского учета, такой способ самостоятельно разрабатывается исходя из требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами.

Следует отметить, что значение учетной политики недооценивается многими организациями, в которых к разработке учетной политики относятся формально, не изучают последствия применения тех или иных ее элементов.

Между тем выбранная организацией учетная политика оказывает существенное влияние на величину показателей себестоимости продукции, прибыли, налогов на прибыль, добавленную стоимость и имущество, показателей финансового состояния организации. Следовательно, учетная политика организации является важным средством формирования величины основных показателей деятельности организации, налогового планирования, ценовой политики. Без ознакомления с учетной политикой нельзя осуществлять сравнительный анализ показателей деятельности организации за различные периоды и тем более сравнительный анализ различных организаций.

Следует также иметь в виду, что по обоснованности и полноте учетной политики организации, ее соответствию новым нормативным документам можно сделать вывод о профессионализме главного бухгалтера, формирующего учетную политику, и *руководителя организации, утверждающего учетную политику*.

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (9)¹.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации, и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, учетных регистров, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т. п.) организации.

¹ Указан номер документа в перечне основных нормативных документов.

Способы ведения бухгалтерского учета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. При этом они применяются всеми филиалами, представительствами и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Вновь созданная организация, возникшая в результате реорганизации, оформляет избранную учетную политику не позднее 90 дней со дня государственной регистрации. Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня государственной регистрации юридического лица.

Учетная политика должна применяться последовательно из года в год.

Изменение учетной политики может производиться при следующих условиях:

1) изменение требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработка или выбор нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенное изменение условий деятельности экономического субъекта.

В целях обеспечения сопоставимости бухгалтерской (финансовой) отчетности за ряд лет изменение учетной политики производится с начала отчетного года, если иное не обусловливается причиной такого изменения.

Изменение учетной политики должно оформляться в порядке, предусмотренном для учетной политики.

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

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательства Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если соответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривает поря-

док отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности ретроспективно, за исключением случаев, когда оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью.

Ретроспективный порядок отражения последствий изменения учетной политики распространяется и на все другие случаи изменения учетной политики.

При ретроспективном порядке исходят из предположения применения измененного способа ведения бухгалтерского учета с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Ретроспективное отражение последствий изменения учетной политики заключается в корректировке входящего остатка по статье «Нераспределенная прибыль» за самый ранний представленный в бухгалтерской отчетности период, а также значений связанных статей бухгалтерской отчетности, раскрываемых за каждый представленный в бухгалтерской отчетности период, исходя из предположения применения новой учетной политики с момента возникновения фактов хозяйственной деятельности данного вида.

Если оценка последствий изменения учетной политики в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть осуществлена с достаточной надежностью, то измененный способ ведения бухгалтерского учета применяется в отношении соответствующих фактов хозяйственной деятельности, свершившихся после введения измененного способа (перспективно).

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации, подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный год); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующие отчетному, скорректированы.

Изменения учетной политики на год, следующий за отчетным, отражаются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организации.

Раскрытие учетной политики. Организация должна раскрывать избранные при формировании учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решения пользователями бухгалтерской отчетности.

Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации.

Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухгалтерского учета устанавливаются соответствующими положениями по бухгалтерскому учету или законодательными актами и постановлениями Правительства РФ.

1.20. ПОНЯТИЕ О ГААР, МСФО И ДИРЕКТИВАХ ЕС

ГААР (Общепринятые принципы бухгалтерского учета, ОПБУ) — это общий термин, применяемый для описания основ бухгалтерского учета и контроля. В настоящее время наиболее известными являются ГААР США и Великобритании. Следует отметить, что ОПБУ — это динамическая концепция. Вместе с изменением хозяйственной среды меняются и ОПБУ.

Источниками ОПБУ могут являться законодательные документы, нормативы, издаваемые профессиональными бухгалтерскими организациями, и методы учета, разрабатываемые отдельными компаниями при отсутствии правил, касающихся конкретных вопросов. Например, в Великобритании основные принципы бухгалтерского учета изложены в Законе о предприятии (1985 и 1989 гг.), в Германии — в 3-м томе Коммерческого кодекса. В США практически отсутствует законодательство по вопросам бухгалтерского учета. Нормативы бухгалтерского учета издаются профессиональными организациями и контролируются Комиссией по ценным бумагам и фондовому рынку. Комиссия может наложить вето на определенные подходы к бухгалтерскому учету и требовать внедрения нормативов в новых областях.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — это система принятых в общественных интересах положений о порядке составления и представления финансовой отчетности. По существу, они определяют основные направления учета и оценки объектов учета. Разрабатываются они Советом по международным стандартам финансовой отчетности. Основное назначение международных стандартов финансовой отчетности — гармонизация учета и отчетности в различных странах. Каждый стандарт состоит из следующих элементов: номера, названия, основных определений (терминов и выражений, используемых в стандарте), ссылок (указаний на дру-

гие стандарты), содержания, разъяснений (поясняются принципиальные моменты), даты вступления стандарта в силу. Международные стандарты отличаются гибкостью и предлагают, как правило, альтернативные решения одних и тех же вопросов. Они носят, как правило, рекомендательный характер. Большинство стран на основе международных разрабатывают национальные учетные стандарты.

Основные отличия МСФО и российских ПБУ представлены в табл. 1.6.

Таблица 1.6

Основные отличия МСФО и российских ПБУ

Отличия	МСФО	ПБУ
Обязательность применения	Несут рекомендательный характер	Обязательны к применению
Основная сфера деятельности	Определяют в основном правила составления <i>финансовой</i> отчетности	Определяют правила ведения бухгалтерского учета и составления <i>бухгалтерской</i> отчетности
Основные пользователи информации	Инвесторы	Регулирующие органы
Основное требование к отчетности	Объективное отражение деятельности фирмы	Соответствие действующим правилам и нормативным актам
Использование профессионального суждения при подготовке отчетности	Допускается	Не допускается
Метод начисления (допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности)	Признание в отчетном периоде всех расходов и доходов, относящихся к этому периоду	Признание в отчетном периоде расходов и доходов, подтвержденных первичными бухгалтерскими документами
Требование осмотрительности	Большая готовность к учету расходов и пассивов, чем возможных доходов и активов	Провозглашено, но часто не соблюдается, особенно из-за противодействия налоговых органов
Требование приоритета содержания перед формой	Используется достаточно широко	Провозглашено, но используется не в полной мере из-за отсутствия механизма реализации

Окончание таблицы 1.6

Отличия	МСФО	ПБУ
Требование полноты	Финансовая отчетность должна включать все значительные показатели	Провозглашено, но на практике не соблюдается

Следует отметить, что МСФО ориентированы в основном на использование при составлении консолидированной финансовой отчетности группы организаций. В связи с этим страны Европейского союза переходят на МСФО в настоящее время только в части составления консолидированной отчетности групп компаний, акции которых котируются на фондовых биржах. Бухгалтерская отчетность юридических лиц будет по-прежнему составляться по национальным правилам. Для компаний, акции которых котируются на американской фондовой бирже и которые готовят финансовую отчетность по общепринятым принципам бухгалтерского учета США, а также для компаний, которые эмитировали только долговые инструменты на регулируемых рынках, срок внедрения МСФО перенесен на более поздние сроки. Страны ЕС имеют право распространять действие МСФО на компании, не зарегистрированные на бирже.

В России в соответствии с Законом «О консолидированной финансовой отчетности» необходимость составления отчетности по МСФО распространяется на компании, размещающие свои ценные бумаги на бирже, банки, страховые организации.

В исполнение Федерального закона «О консолидированной финансовой отчетности» в России созданы необходимая база, инфраструктура, подготовлены специалисты, закреплен переход на МСФО нормативными актами.

Помимо закона «О консолидированной финансовой отчетности», принят ряд постановлений и решений Правительства РФ и приказов Минфина РФ.

Порядок применения на территории РФ МСФО определен постановлением Правительства РФ от 25 февраля 2011 г. № 107.

В исполнение данного постановления Минфин РФ по согласованию с Центральным Банком и Федеральной службой финансовой разведки приказом от 25 ноября 2011 г. № 160н «О введении МСФО на территории РФ» ввел в действие 37 МСФО и 26 разъяснений к ним. Они вступают в действие со дня их официального опубликования.

До конца 2015 г. ранее принятые нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности должны быть приведены в соот-

ветствие с МСФО. Новые нормативные акты по бухгалтерскому учету будут приниматься с учетом МСФО.

Следует отметить, что России будет передан весь пакет документов по МСФО. При этом в России будет применяться нерусифицированный перевод МСФО (на русском языке).

Следует отметить, что 65% крупнейших отечественных компаний в настоящее время уже отчитываются по МСФО. По МСФО отчитываются также все банки в Российской Федерации. Переход на составление отчетности по МСФО указанных в Законе организаций приблизит перспективу создания в России Международного финансового центра.

Директивы Европейского экономического сообщества как инструмент гармонизации являются для стран-участниц обязательными, оставляя за ними свободу выбора решений о конкретных формах и методах включения директив в национальное законодательство.

Особо важными директивами в области финансового учета и отчетности являются 4-я и 7-я.

В 4-й директиве, принятой 25 июля 1978 г., изложены вопросы годовой финансовой отчетности: формы и структуры баланса, отчета о прибылях и убытках, приведены примечания к этим документам; даны рекомендации по методам оценки исходя из принципа исторической оценки стоимости (допуская альтернативные методы), по периодической переоценке, расчету восстановительной стоимости, учету инфляционного фактора. Директива касается также подготовки отчетов, их публикации и аудита. Правительства стран — членов ЕЭС могут вводить отклонения от требований директивы в отношении объема публикуемой информации и аудиторского контроля, но не правил оценки.

7-я директива, принятая 13 июля 1983 г., посвящена консолидированной (сводной) отчетности. В ней дано определение экономической группы организаций, охватываемых консолидацией, и раскрывается понятие контроля как основного критерия группы.

Указанные директивы создали основу принятия аналогичных директив в отдельных отраслях экономики; например, 8 декабря 1986 г. была одобрена директива по годовой и консолидированной отчетности банков и других финансовых институтов.

Глава 2

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

2.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 1996 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»¹.

4. Федеральный закон от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью»¹.

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи». ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 92н¹.

8. О формах бухгалтерской отчетности организации: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

9. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 21 марта 2000 г. № 29н.

10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49¹.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

11. Порядок определения стоимости чистых активов. Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 28 августа 2014 г. № 84н.

12. Методические указания по формированию бухгалтерской отчетности при реорганизации предприятий: приказ Министерства финансов РФ от 20 мая 2003 г. № 44н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н¹.

2.2. УЧЕТ УСТАВНОГО (СКЛАДОЧНОГО) КАПИТАЛА (ФОНДА)

Ранее отмечалось (см. рис. 1.2), что источниками формирования активов являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства (заемный капитал).

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

В настоящее время для характеристики той части собственного капитала, размер которой указывается в учредительных документах, используют понятия «уставный капитал», «складочный капитал», «уставный фонд», «паевой фонд».

Уставный капитал представляет собой совокупность в денежном выражении вкладов (долей, акций по номинальной стоимости) учредителей (участников) в активы организации при ее создании для обеспечения деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Складочный капитал — это совокупность вкладов участников полного товарищества или товарищества на вере, внесенных в товарищество для осуществления его хозяйственной деятельности.

Государственные и муниципальные унитарные организации вместо уставного и складочного капитала формируют в установленном порядке **уставный фонд** — совокупность выделенных организации государством или муниципальными органами основных и оборотных средств.

Паевой фонд — это совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также стоимость активов, приобретенных и созданных в процессе деятельности.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

Учет уставного и складочного капитала, уставного и паевого фондов осуществляется на пассивном счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации.

После государственной регистрации организации, созданной на средства учредителей, уставный капитал в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается по кредиту счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями». Фактическое поступление вкладов учредителей проводится по кредиту счета 75 в дебет счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и других активов, относящегося к основным средствам;

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов, т. е. прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, на программы для ЭВМ, базы данных, из патентов на изобретения и др. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;

- производственных запасов (счета 10, 11 и др.) — на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;

- денежных средств (счета 50, 51, 52 и др.) — на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками;

- других счетов — на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

Материальные ценности и нематериальные активы, вносимые в счет вкладов в уставный капитал, оценивают по согласованной между учредителями стоимости, ориентированной на реальные рыночные цены. Ценные бумаги и другие финансовые активы также оценивают по согласованной стоимости.

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на момент взноса указанных ценностей.

Оценка валюты, валютных ценностей и других активов, вносимых в счет вкладов в уставный капитал, может отличаться от оценки их в учредительных документах. Возникающую при этом разницу списывают на счет 83 «Добавочный капитал».

Внесение в уставный капитал вкладов в иностранной валюте отражают в учете следующим образом.

На сумму задолженности в иностранной валюте:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 80 «Уставный капитал».

На поступления от иностранного учредителя денежных средств:

Дебет счета 52 «Валютные счета»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

На сумму положительной курсовой разницы:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями»

Кредит счета 83 «Добавочный капитал».

На сумму отрицательной курсовой разницы:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

Пример

В соответствии с учредительными документами вклад иностранного учредителя в уставный капитал организации должен составить 10 000 долл. США. На момент государственной регистрации организации курс доллара составил 50 руб./долл., а на момент внесения вклада учредителем — 51 руб./долл. Операции по формированию уставного капитала организации и поступлению вклада от иностранного учредителя будут отражены на счетах следующим образом.

Счет 75 «Расчеты с учредителями»		Счет 80 «Уставный капитал»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1) 500 000	2) 510 000		1) 500 000
3) 10 000			
Счет 52 «Валютные счета»		Счет 83 «Добавочный капитал»	
Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
2) 510 000			3) 10 000

Данный порядок списания разницы в ценах и курсовой оценки позволяет не менять долей учредителей в уставном капитале, оговоренных в учредительных документах.

Переданные в пользование и управление организации активы, право собственности на которые остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданные активы, исчисленной на весь срок пользования данным активом в организации, но не более срока ее существования.

Уставный капитал организации может быть увеличен или уменьшен только по решению учредителей после внесения соответствующего

щих изменений в устав и другие учредительные документы организации.

При увеличении уставного капитала кредитуют счет 80 «Уставный капитал» и дебетуют счета учета источников увеличения уставного капитала:

- 83 «Добавочный капитал» — на сумму добавочного капитала, направляемого на увеличение уставного капитала;
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на сумму нераспределенной прибыли, направляемой на увеличение уставного капитала;
- 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму выпуска дополнительных акций;
- другие счета источников увеличения уставного капитала.

При уменьшении уставного капитала дебетуют счет 80 «Уставный капитал» и кредитуют счета тех объектов учета, на которые списывается соответствующая часть уставного капитала:

- 75 «Расчеты с учредителями» — на сумму вкладов, возвращенных учредителям;
- 81 «Собственные акции (доли)» — на номинальную стоимость аннулированных акций;
- другие счета.

Аналитический учет по счету 80 должен обеспечивать информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

Минимальный уставный капитал открытого акционерного общества должен составлять не менее 100 000 руб., а для закрытого общества — не менее 10 000 руб.

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов АО оказывается меньше его уставного капитала, то общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. Если стоимость чистых активов оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, то общество обязано принять решение о своей ликвидации.

2.3. УЧЕТ СОБСТВЕННЫХ АКЦИЙ (ДОЛЕЙ), ВЫКУПЛЕННЫХ ОБЩЕСТВОМ

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров

акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Стоимость выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, должны учитываться по сумме фактических затрат.

Выкупленные акции не дают права голоса на акционерных собраниях, по ним не начисляются и не выплачиваются дивиденды. На балансе организации они могут отражаться до одного года после их выкупа.

При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аннулированные акции списываются на уменьшение уставного капитала (дебет счета 80, кредит счета 81).

Разница в стоимости проданных акций списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»:

- на расходы — дебет счета 91, кредит счета 81;
- на доходы — дебет счета 81, кредит счета 91.

Разница в стоимости аннулированных акций списывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При превышении цены продажи над ценой выкупа акций разница отражается по дебету счета 81 и кредиту счета 84. Обратная разница отражается по дебету счета 84 и кредиту счета 81.

2.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА РАСЧЕТОВ ПО ВЫДЕЛЕННОМУ ИМУЩЕСТВУ И РАСПРЕДЕЛЕНИЮ ДОХОДОВ НА УНИТАРНЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Для учета расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенным активам и распределению доходов унитарных предприятий используют счет 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты субсчета:

75-1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

На субсчете 75-1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитываются расчеты предприятия с государственным органом или органом местного самоуправления по переданным ему на баланс активам на праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

При создании унитарного предприятия и наделении его активами, закрепляемыми за ним государственным органом или органом местного самоуправления, в бухгалтерском учете предприятия по данным операциям делаются записи по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счета 80 «Уставный капитал». При фактическом полу-

чении унитарным предприятием активов от государственного или муниципального органа производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 1, и дебету счетов по учету соответствующих видов активов (07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы», «Материалы» и т. п.).

Изъятие у предприятия государственным органом или органом местного самоуправления активов отражается в бухгалтерском учете предприятия по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счетов учета имущества и денежных средств.

При этом выбытие амортизируемых активов отражается по остаточной стоимости. Одновременно на стоимость изъятых активов уменьшают капитал предприятия с отражением по кредиту счета 75, субсчет «Расчеты по выделенному имуществу», и дебету счета 80 «Уставный капитал» в оценке по стоимости, по которой унитарное предприятие наделялось этим активом. Разница между первоначальной и остаточной стоимостью по амортизируемым активам отражается по дебету счета 75 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочего дохода.

Изъятие активов, переданных унитарному предприятию сверх уставного фонда, отражается в бухгалтерском учете в обычном порядке с использованием счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Наделение унитарного предприятия оборотными и внеоборотными активами со стороны государственных или муниципальных органов (без увеличения размера уставного фонда предприятия) отражают по дебету счета 75-1 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При фактическом получении унитарным предприятием активов от государственного или муниципального органа, не связанного с формированием уставного фонда унитарного предприятия, производят записи по кредиту счета 75-1 в корреспонденции с дебетом счетов по учету соответствующих активов (08 «Вложения во внеоборотные активы» при получении права хозяйственного ведения и оперативного управления объектами основных средств и нематериальных активов», 10 «Материалы», 58 «Финансовые вложения» и др.).

При выделении государственными или муниципальными органами унитарному предприятию средств целевого назначения выделенные средства отражают по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счета 86 «Целевое финансирование». Фактическое поступление денежных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 75-1.

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты унитарного предприятия с государственным органом и органом

местного самоуправления по причитающимся этим органам доходам по результатам деятельности унитарного предприятия.

Начисление доходов, причитающихся государственному или муниципальному органу, отражается в бухгалтерском учете унитарного предприятия по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредиту счета 75, субсчет 2.

Перечисление сумм доходов отражается по дебету счета 75, субсчет 2, и кредиту счетов учета денежных средств.

Указанный счет используется также предприятиями других форм собственности для учета расчетов между собой по передаче отдельных видов имущества на основе права хозяйственного ведения.

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведется по каждому предприятию.

2.5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА КАПИТАЛА И ПРИБЫЛИ (УБЫТКА) В ТОВАРИЩЕСТВАХ И КООПЕРАТИВАХ

В *хозяйственных товариществах* внесенный капитал учитывается как долевой. На каждого участника (вкладчика) открывают отдельный аналитический счет, на котором учитывают сумму внесенного им вклада в виде денежных средств или других активов. Вносимые активы оценивают обычно по рыночным ценам, согласованным участниками.

При выбытии члена товарищества ему выплачивают часть стоимости активов пропорционально его доле в складочном капитале.

Полученная прибыль распределяется между всеми членами товарищества обычно пропорционально их долям в складочном капитале. Убытки распределяются таким же образом, но только между полными участниками товарищества.

При наличии убытков и уменьшении вследствие этого чистой стоимости активов до уровня ниже складочного капитала полученную затем прибыль не распределяют до тех пор, пока чистая стоимость активов не превысит складочный капитал.

Для обобщения информации о состоянии и движении складочного капитала используют счет 80 «Уставный капитал».

Расчеты с участниками по вкладам в складочный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». Поступившие по вкладам денежные средства и иные виды активов отражают по дебету счетов учета денежных средств и соответствующих счетов учета активов с кредита счета 75. Величина складочного капитала, как уже отмечалось, определяется учредительными документами. Однако она не является фиксиро-

ванной величиной и может изменяться. По окончании года сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» списывают на счет 80 «Уставный капитал» и распределяют между членами товарищества пропорционально их доле в складочном капитале.

Участник полного товарищества может передать с согласия остальных членов товарищества свою долю или часть доли в складочном капитале другому лицу, которое становится участником товарищества. По таким операциям величина складочного капитала не изменяется. Изменения отражаются только в аналитических счетах по учету складочного капитала. При ликвидации товарищества его активы распределяются между участниками следующим образом:

- если активы проданы с прибылью, то она распределяется между участниками сверх их вклада в долевой капитал пропорционально долям в складочном капитале. Коммандитистам выплачивается только сумма их вклада в складочный капитал, если это условие предусмотрено в учредительном договоре;

- если активы проданы с убытком, то на сумму убытка уменьшают складочный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. Если убытки превышают сумму складочного капитала, участники товарищества (кроме коммандитистов) несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всеми своими активами. Если некоторые участники товарищества не могут оплатить своей доли долга, то она распределяется среди других участников по соглашению между ними.

Учет паевого фонда в кооперативах. Паевой фонд кооператива формируется за счет обязательных взносов членов кооператива, перечисления части полученной прибыли в паевой фонд, включения в него прибыли, капитализированной в активы данной организации.

На сумму взносов членов кооператива в паевой фонд дебетуют счет 75 «Расчеты с учредителями» и кредитуют счет 80 «Уставный капитал». Поступившие взносы отражаются по дебету счетов учета денежных средств и других активов с кредита счета 75.

Прибыль кооператива распределяется в соответствии с его уставом. Часть ее направляется в паевой фонд, другая часть распределяется между членами кооператива (обычно пропорционально их паевым взносам или заработку членов кооператива).

Перечисление части прибыли в паевой фонд отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 80.

Образовавшиеся убытки члены кооператива обязаны в течение трех месяцев со дня утверждения ежегодного баланса покрыть путем дополнительных взносов — в противном случае кооператив может быть ликвидирован в судебном порядке по требованию кредиторов.

Члены потребительского кооператива несут субсидиарную ответственность по его обязательствам в пределах невнесенной части дополнительного взноса каждого члена кооператива.

Выбывшие члены кооператива имеют право на получение своего пая за счет паевого фонда. Кроме того, паевой фонд уменьшается за счет покрытия убытка, не перекрытого страховыми и резервными фондами.

Операции по уменьшению паевого фонда отражаются по дебету счета 80 и кредиту счетов учета расчетов с членами кооператива и счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет паевого фонда осуществляется по лицевым счетам членов кооператива.

2.6. УЧЕТ РЕЗЕРВНОГО КАПИТАЛА

Помимо уставного капитала, в состав собственного капитала включаются резервный и добавочный капитал и нераспределенная прибыль.

В соответствии с действующим законодательством в обязательном порядке создают резервный капитал акционерные общества. По своему усмотрению его могут создавать и другие организации. Средства резервного капитала АО предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Акционерные общества обязаны создавать резервный фонд в размере не менее 5% уставного капитала. Резервный фонд формируется путем ежегодных отчислений.

Размер ежегодных отчислений предусматривается уставом общества, но он не может быть менее 5% чистой прибыли достижения размера, установленного уставом общества.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал». Отчисления в резервный капитал отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» (на суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год).

На суммы, направляемые на погашение облигаций акционерного общества, одновременно составляют две бухгалтерские проводки:

дебетуют счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и кредитуют счет 51 «Расчетные счета»; сумму убытков, полученных при выкупе облигаций, отражают по дебету счета 82 и кредиту счетов 66 и 67.

Организации, создающие резервный капитал по своему усмотрению, могут его использовать на различные цели, в том числе на:

- покрытие убытков от хозяйственной деятельности (кредитуют счет 84);
- выплату доходов по облигациям и дивидендов по акциям в случае отсутствия прибыли (кредитуют счета 70 и 75);
- увеличение уставного капитала (кредитуют счет 80);
- покрытие различных непредвиденных расходов (кредитуют счета расходов).

2.7. УЧЕТ ДОБАВОЧНОГО КАПИТАЛА

Добавочный капитал, в отличие от уставного капитала, не разделяется на доли, внесенные конкретными участниками, — он показывает общую собственность всех участников.

Добавочный капитал складывается из:

эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций;

прироста стоимости активов по переоценке;

курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Добавочный капитал учитывается на пассивном счете 83 «Добавочный капитал». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Прирост стоимости активов по переоценке»;
- 2 «Эмиссионный доход»;
- 3 «Курсовые разницы» и др.

При переоценке активов их стоимость может увеличиваться или уменьшаться. Увеличение стоимости основных средств при первичной переоценке основных средств отражается по дебету счетов 01 «Основные средства» и кредиту счета 83 «Добавочный капитал». Уменьшение стоимости основных средств при вторичной переоценке, осуществляемой за счет добавочного капитала, отражается по дебету счета 83 и кредиту счетов по учету активов (01).

Полученный организацией эмиссионный доход отражается по дебету счетов учета активов (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту счета 83.

Средства добавочного капитала могут быть направлены на:

- увеличение уставного капитала (дебетуют счет 83 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал»);
- погашение снижения стоимости основных средств, выявившихся по результатам их вторичной переоценки (дебетуют счет 83, кредитуют счет 01 «Основные средства»);
- распределение между учредителями организации (дебет счета 83, кредит счета 75 «Расчеты с учредителями») и т. п.

Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

2.8. УЧЕТ НЕРАСПРЕДЕЛЕННОЙ ПРИБЫЛИ И НЕПОКРЫТОГО УБЫТКА

Для обобщения информации о наличии и движении сумм нераспределенной прибыли или непокрытого убытка организации используют активно-пассивный счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Сумму чистой прибыли отчетного года списывают заключительными оборотами декабря в кредит счета 84 со счета 99 «Прибыли и убытки» (счет 99 дебетуется).

Прибыль распределяется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа. Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

На суммы начисленных доходов учредителям дебетуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредитуют счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (работникам организации) и 75 «Расчеты с учредителями» (сторонним участникам).

Отчисления в резервный капитал отражают по дебету счета 84 и кредиту счета 82 «Резервный капитал».

Направление чистой прибыли на покрытие убытка предыдущего года отражают по дебету и кредиту счета 84.

Сумма чистого убытка отчетного года списывается заключительными оборотами декабря в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Убытки отчетного года списывают с кредита счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в дебет счетов:

- 82 «Резервный капитал» — при списании за счет средств резервного капитала;
- 75 «Расчеты с учредителями» — при погашении убытка за счет целевых взносов учредителей организаций;
- 80 «Уставный капитал» — при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов организации и других счетов.

Необходимо отметить, что решение о выплате дивидендов за отчетный год п. 3 и 10 ПБУ 7/98 (12) признается событием после отчетной даты и в отчетности за прошедший год бухгалтерскими записями не оформляется. Суммы рекомендованных (объявленных) дивидендов следует лишь указать в пояснительной записке за отчетный год.

Следовательно, проводка дебет счета 84 и кредит счетов 75 и 70 составляется на дату принятия решения о выплате дивидендов, т. е. в следующем году. Начисление дивидендов по данным промежуточной отчетности целесообразно оформлять бухгалтерской записью по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 75 и 70.

При начислении дивидендов за год суммы начисленных ранее дивидендов засчитываются бухгалтерской записью по дебету счета 84 и кредиту счета 76.

Правилами ПБУ 7/98 к событиям после отчетной даты из решений по распределению прибыли отнесено лишь решение о выплате дивидендов. Следовательно, все остальные хозяйственные операции по распределению прибыли отражаются в изложенном выше порядке.

Аналитический учет по счету 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» должен обеспечить формирование информации по направлениям использования средств. При этом средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации или иных аналогичных мероприятий по созданию и приобретению нового имущества и еще не использованные, в аналитическом учете могут разделяться.

2.9. УЧЕТ ЦЕЛЕВОГО ФИНАНСИРОВАНИЯ

К целевому финансированию относят средства, получаемые организацией на строго определенные цели: научно-исследовательские работы, подготовку кадров, содержание детских учреждений и др.

Источниками целевого финансирования являются ассигнования из государственного, регионального или местного бюджетов; взносы родителей; средства, поступающие от других организаций; средства фондов специального назначения и др.

Средства целевого финансирования расходуются в соответствии с утвержденными сметами. Использование указанных средств не по назначению запрещается.

Для учета средств целевого назначения применяют пассивный счет 86 «Целевое финансирование». Поступление средств отражают по кредиту данного счета, а расходование — по дебету. Аналитический учет по счету 86 ведут по назначению целевых средств и в разрезе источников поступления.

Основная часть целевого финансирования приходится на помощь, оказываемую государством коммерческим организациям. Порядок учета государственной помощи определен ПБУ 13/2000 «Учет государственной помощи» (7).

В соответствии с данным ПБУ государственной помощью признается увеличение экономической выгоды организации в результате поступления от государства денежных средств или иных активов.

Государственная помощь предоставляется в виде субвенций, субсидий, бюджетных кредитов, ресурсов, отличных от денежных средств (земельные участки, природные ресурсы и другие активы). Под субвенцией понимают бюджетные средства, предоставляемые коммерческой организации на осуществление определенных целевых расходов на безвозмездной и безвозвратной основе, а под субсидией — бюджетные средства, предоставляемые юридическому лицу на условиях долевого финансирования целевых расходов.

Поступающие бюджетные средства в учете разделяют на две категории:

- направляемые на финансирование капитальных вложений;
- используемые для оплаты текущих расходов.

ПБУ 13/2000 предусматривает два варианта принятия к учету государственной помощи:

- 1) по мере фактического получения бюджетных средств;
- 2) как возникновение задолженности.

При первом варианте принятия к учету бюджетных средств поступившие денежные средства оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счетов 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках» и др.

Кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Поступление активов за счет бюджетных средств записывают в дебет счетов учета активов (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и др.) и кредит счета 86 «Целевое финансирование».

При втором варианте принятия к учету бюджетных средств их выделение отражают как возникновение задолженности по целевым бюджетным средствам и оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчет с разными дебиторами и кредиторами»
Кредит счета 86 «Целевое финансирование».

Фактическое поступление бюджетных средств отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 55 и др.), счетов учета активов (08, 10 и др.) с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списываются с дебета счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» при вводе внеоборотных средств в эксплуатацию (дебетуют счета 01 или 04 с кредита счета 08).

В течение срока использования внеоборотных активов в размере начисленной амортизации (дебетуют счета 25, 26 и др., кредитуют счета 02 и 05) бюджетные средства списываются как прочие доходы с дебета счета 98 «Доходы будущих периодов» в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Бюджетные средства, использованные на финансирование текущих расходов, списывают в дебет счета 86 «Целевое финансирование» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов» в момент принятия к учету материально-производственных запасов (МПЗ), начисления оплаты труда или осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

Суммы, учтенные по кредиту счета 98, списывают в дебет данного счета с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» по мере отпуска МПЗ на производственные нужды, начисления оплаты труда и осуществления других расходов за счет бюджетных средств.

Бюджетные кредиты, предоставленные организации, отражаются в бухгалтерском учете в общем порядке, принятом для учета заемных средств.

2.10. ЧИСТЫЕ АКТИВЫ ОРГАНИЗАЦИИ

Показатель стоимости чистых активов введен частью первой ГК РФ для оценки степени ликвидности организаций отдельных организационно-правовых форм.

Чистые активы — это величина, определяемая путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы ее обязательств, принимаемых к расчету.

Активы, участвующие в расчете, — это денежные и неденежные активы организации, в состав которых включаются по балансовой стоимости следующие статьи:

- внеоборотные активы, отражаемые в первом разделе актива баланса;
- оборотные активы, показываемые во втором разделе актива баланса, за исключением задолженности участников (учредителей) по их взносам в уставный капитал (уставный фонд, паевой взнос, складочный капитал) по оплате акций.

При наличии у организации на конец года оценочных резервов (по сомнительным долгам, под снижение стоимости материальных ценностей и под обесценение ценных бумаг) показатели статей, в связи с которыми они созданы, принимаются в расчете с соответствующим уменьшением их стоимости на стоимость данных резервов.

Пассивы, участвующие в расчете, — это обязательства организации, в состав которых включаются следующие статьи:

- статьи четвертого раздела пассива баланса — долгосрочные обязательства банкам и иным юридическим и физическим лицам;
- статьи пятого раздела баланса — краткосрочные обязательства банкам и иным юридическим и физическим лицам, расчеты и прочие пассивы, за исключением доходов будущих периодов, признанных организацией в связи с получением государственной помощи, а также в связи с безвозмездным получением активов.

Оценка статей баланса, участвующих в расчете стоимости чистых активов, производится в валюте Российской Федерации по состоянию на конец соответствующего квартала и отчетного года.

Расчет стоимости чистых активов осуществляется ежеквартально и в конце года. Сведения о величине чистых активов на начало и конец отчетного периода содержатся в справках **Отчета об изменениях капитала** (ф. № 3 годового отчета).

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года в соответствии с годовым бухгалтерским балансом, предложенным для утверждения акционерам общества, или результатами аудиторской проверки стоимость чистых активов общества оказывается меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов. В случае, когда

стоимость чистых активов общества оказывается меньше величины минимального размера уставного капитала, общество обязано принять решение о своей ликвидации.

При непринятии мер по уменьшению своего уставного капитала или по ликвидации кредиторы вправе потребовать от общества досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения им убытков. В этих случаях орган, осуществляющий государственную регистрацию юридических лиц, либо иные государственные органы или органы местного самоуправления, которым право на предъявление такого требования предоставлено федеральным законом, может предъявить в суд требование о ликвидации общества.

2.11. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О КАПИТАЛЕ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Данные о составляющих капитала на начало и конец отчетного периода приведены в разделе III *бухгалтерского баланса* «Капитал и резервы».

Детальные данные о капитале приведены в Отчете об изменении капитала (форма № 3). В разделе 1 отчета «Движение капитала» содержатся сведения об остатках на начало и конец отчетного и предыдущего года, поступлении и расходе (использовании), об уставном, добавочном и резервном капитале, о собственных акциях, выкупленных у акционеров, и о нераспределенной прибыли (непокрытых убытках) с указанием источников увеличения (за счет чистой прибыли, дополнительного выпуска акций, переоценки активов, реорганизации, доходов, относящихся непосредственно на увеличение капитала) и причин уменьшения (за счет уменьшения номинала акций, их количества, реорганизации и др.).

В Справке (форма № 3) приведены данные о чистых активах организации на начало и конец отчетного периода.

В разделе 2 «Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок» указываются на 31 декабря отчетного и предшествующего периодов значения до и после соответствующих корректировок по капиталу всего, по нераспределенной прибыли (непокрытому убытку) и другим статьям капитала. Кроме того, в этом же разделе указываются изменения за отчетный год всего капитала и его составных частей за счет чистой прибыли (убытка) и за счет иных факторов.

2.12. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО УЧЕТУ ОПЕРАЦИЙ ДВИЖЕНИЯ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ОРГАНИЗАЦИИ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Принят к учету уставный капитал в сумме вкладов участников (после регистрации организации)		
2	Приняты в счет вкладов в уставный капитал активы от учредителей		
3	Отражено увеличение уставного капитала за счет: части добавочного капитала; части суммы нераспределенной прибыли		
4	Отражено уменьшение уставного капитала вследствие: возвращения вкладов учредителям; списания аннулированных акций		
5	Отражено увеличение резервного капитала за счет направления нераспределенной прибыли		
6	Отражено уменьшение резервного капитала вследствие: списания убытка; направления резервного капитала на покрытие убытков за прошлые годы		
7	Осуществлена дооценка основных средств		
8	Отражен эмиссионный доход		
9	Отражена разница в стоимости проданных и выкупленных акций: на увеличение доходов; на уменьшение доходов		
10	Отражено направление добавочного капитала: на погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате их переоценки; на увеличение уставного капитала		
11	Отражена задолженность по бюджетным средствам целевого назначения		
12	Отражено фактическое поступление денежных средств государственной помощи		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
13	Отражено поступление активов за счет бюджетных средств		
14	Принят на учет объект основных средств		
15	Полученные бюджетные средства включены в состав доходов будущих периодов		
16	Начислена амортизация по основным средствам		
17	Отнесена на прочие доходы часть бюджетных средств, использованная на финансирование капитальных вложений		
18	Отражено поступление бюджетных денежных средств на финансирование текущих расходов		

Проверка выполнения задания

Номер операций	Стороны счета		Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	75	80	10	83, 83	01, 80
2	08, 10, 11, 51 и др.	75	11	76	86
3	83, 84	80, 80	12	51 и др.	76
4	80, 80	75, 81	13	08, 10 и др.	76
5	84	82	14	01	08
6	82, 82	84, 84	15	86	98
7	01, 91	83	16	25, 26 и др.	02
8	51, 52	83, 02	17	98	91
9	81, 91	91, 81	18	51 и др.	76

Глава 3

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ИСТОЧНИКОВ ИХ ФИНАНСИРОВАНИЯ

3.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 102-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

5. Положение по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 декабря 1993 г. № 160.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда». ПБУ 2/2008. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2008 г. № 116н.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н¹.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи». ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 92н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н¹.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». ПБУ 17/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н¹.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет затрат на освоение природных ресурсов». Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2011 г. № 125н.

12. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены приказом Министерства строительства РФ от 4 декабря 1995 г. № БЕ-И-260/7 по согласованию с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ от 28 ноября 1995 г.

13. О формах бухгалтерской отчетности организации: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

14. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

15. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

16. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 октября 2003 г. № 91н¹.

3.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Долгосрочные инвестиции — это затраты на создание, увеличение размеров, а также приобретение внеоборотных активов длительного пользования (свыше одного года), не предназначенных для продажи, за исключением долгосрочных финансовых вложений в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов производственной сферы;

- приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

- приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.);
- осуществление доходных вложений в материальные ценности.

Законченные долгосрочные инвестиции оценивают исходя из инвентарной стоимости законченных строительных объектов и приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов.

В балансе долгосрочные инвестиции отражаются по статье «Прочие внеоборотные активы». По этой статье застройщик показывает стоимость незаконченного строительства, осуществляемого хозяйственным и подрядным способами.

3.3. ОРГАНИЗАЦИЯ УЧЕТА ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

- в целом по строительству и по отдельным объектам (зданию, сооружению и др.), входящим в него;
- по приобретенным отдельным объектам основных средств, земельным участкам, объектам природопользования и нематериальным активам.

При строительстве объектов застройщик ведет учет затрат нарастающим итогом с начала строительства в разрезе отчетных периодов до ввода объектов в действие или полного производства соответствующих работ и затрат.

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик, независимо от способа производства строительных работ, ведет учет производственных капитальных вложений по договорной стоимости.

Бухгалтерский учет долгосрочных инвестиций ведут на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». На этом счете отражают инвестиции по их видам на специально открываемых субсчетах:

- 1 «Приобретение земельных участков»;
- 2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 3 «Строительство объектов основных средств»;
- 4 «Приобретение отдельных объектов основных средств»;
- 5 «Приобретение нематериальных активов»;
- 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
- 7 «Приобретение взрослых животных»;

8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ (НИОКР)» и др.

По дебету указанных субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактические затраты на строительство и приобретение соответствующих активов, а также затраты на формирование основного стада.

Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, нематериальных и других активов, принятых в эксплуатацию и оформленных в установленном порядке, списывается с кредита 08 в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др. Затраты по завершённым операциям формирования основного стада списываются с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений организации в незавершённое строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, а также сумму незаконченных затрат по формированию основного стада.

Аналитический учет по счету 08 ведется по каждому строящемуся или приобретенному объекту, а также по видам животных.

По затратам, связанным со строительством и приобретением основных средств, построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о затратах на строительные работы и реконструкцию, буровые работы, монтаж оборудования, оборудование, требующее монтажа, оборудование, не требующее монтажа, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство, проектно-изыскательские работы, прочие затраты по капитальным вложениям.

Для аналитического учета затрат по видам и составу капитальных вложений используют следующие ведомости:

№ 18 — для учета затрат по незаконченным, несданным работам, затрат отчетного периода и с начала года, а также списанных сумм по введенным в эксплуатацию объектам;

№ 18-1 — для учета затрат, составляющих первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию объектов по их видам.

3.4. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО СТРОИТЕЛЬСТВУ ОБЪЕКТОВ

Учет затрат по строительству объектов рекомендуется вести по следующей технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией на:

- а) строительные работы;
- б) работы по монтажу оборудования;

- в) приобретение оборудования, сланного в монтаж;
- г) приобретение оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- д) прочие капитальные затраты;
- е) затраты, не увеличивающие стоимость основных средств.

Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования. Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного.

При *подрядном* способе производства выполненные и оформленные в установленном порядке строительные работы и работы по монтажу оборудования отражаются у застройщика-заказчика на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по договорной стоимости согласно оплаченным или принятым к оплате счетам подрядных организаций.

При *хозяйственном* способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и осуществляется в соответствии с порядком, установленным Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ (11). При этом на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактически произведенные застройщиком затраты.

В соответствии с указанными Типовыми методическими рекомендациями строительным организациям рекомендуется вести учет затрат на производство строительных работ по следующим статьям расходов:

- «Материалы»;
- «Расходы на оплату труда рабочих»;
- «Расходы по содержанию и эксплуатации строительных машин и механизмов»;
- «Накладные расходы».

Строительная организация может, исходя из принятых объектов учета и экономической целесообразности, самостоятельно расширить номенклатуру статей на производство строительных работ.

Указанные расходы списывают в дебет счета 08 с кредита счета 10 «Материалы» (на стоимость использованных в строительстве материалов), 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на сумму начисленной заработной платы работникам, занятым в строительстве), 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (на суммы, начисленные во внебюджетные фонды) и других счетов.

Для приемки заказчиком выполненных подрядных строительно-монтажных работ составляется Акт о приемке выполненных работ (ф. № КС-2), заполняемый по данным Журнала учета выполненных работ.

Для расчетов с заказчиком за выполненные работы применяется Справка о стоимости выполненных работ и затрат (ф. № КС-3). В этом документе отражаются все затраты подрядчика, в том числе и не предусмотренные сметой.

Приемка строительных объектов в эксплуатацию оформляется Актом приемки законченного строительства объекта (ф. № КС-11) и Актом приемки законченного строительства объекта приемочной комиссией (ф. № КС-14).

Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж.

В случае приобретения оборудования для строительства непосредственно заказчиком при осуществлении строительных работ подрядным способом, а также при строительстве хозяйственным способом учет приобретения, монтажа и ввода в эксплуатацию оборудования осуществляет застройщик (заказчик).

При поступлении оборудования, требующего монтажа, его приходят по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 07 «Оборудование к установке» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

К счету 07 «Оборудование к установке» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Оборудование к установке отечественное»;
- 2 «Оборудование к установке импортное».

Расходы по приобретению оборудования складываются из его стоимости по счетам поставщиков, транспортных расходов по доставке оборудования и заготовительно-складских расходов (включая наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные снабженческим и внешнеэкономическим организациям, стоимости услуг товарных бирж, таможенных пошлин и др.).

Сумму НДС по поступившему оборудованию отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» с кредита счета 60 и других счетов.

Первичный учет движения оборудования ведут в порядке, установленном для учета материалов, но с использованием первичных документов, предназначенных специально для учета оборудования (акт о приемке оборудования и др.).

При строительстве объектов подрядным способом заказчик передает оборудование для монтажа строительной организации по акту передачи оборудования. При этом оборудование продолжает учитываться у заказчика на счете 07 «Оборудование к установке», а у строительной организации оно принимается на забалансовый счет 005 «Оборудование, принятое для монтажа».

После сдачи строительной организацией оборудования в монтаж на основании справок о выполненных работах или актов инвентари-

зации незавершенного производства строительных работ стоимость оборудования списывают у заказчика с кредита счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

В учете застройщика оборудование, сланное в монтаж, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» по фактическим расходам, начиная с того месяца, в котором начаты работы по его установке на постоянном месте эксплуатации (прикрепление к фундаменту, полу, междуэтажному перекрытию или другим несущим конструкциям здания или сооружения) или начата укрупнительная сборка оборудования.

Монтаж оборудования фиксируется наличием расходов в справке об объемах выполненных работ по монтажу этого оборудования (или в акте их инвентаризации), оформленной в установленном порядке.

Расходы по доставке оборудования до приобъектного склада и заготовительно-складские расходы учитывают предварительно на счете учета оборудования в общей сумме отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от их стоимости по счетам поставщиков и включают в состав затрат по строительству объекта пропорционально стоимости сланного в монтаж оборудования с учетом суммы данных расходов, приходящейся на стоимость оборудования, которое числится в остатке на конец отчетного периода. В тех случаях, когда указанные расходы составляют значительную величину, застройщики могут учитывать транспортные и заготовительно-складские расходы до их списания на счет 07 «Оборудование к установке» на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Учет этих расходов ведут на счете 15 по номенклатуре статей, утвержденной заказчиком. Ежемесячно расходы, учтенные на счете 15, списывают с кредита этого счета в дебет счета 07 и включают их в состав отклонений фактической стоимости приобретения оборудования от их стоимости по счетам поставщиков.

При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом переданное в монтаж оборудование списывают с кредита счета 07 в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и отражают на счете 08.

3.5. УЧЕТ ПО ДОГОВОРАМ СТРОИТЕЛЬНОГО ПОДРЯДА У ПОДРЯДЧИКОВ И СУБПОДРЯДЧИКОВ

Общие положения. Подрядчики и субподрядчики осуществляют учет по договорам строительного подряда, срок исполнения которых

составляет более одного отчетного года или сроки начала и окончания которых приходится на разные отчетные годы (например, в период с 15 декабря по 15 января) в соответствии с ПБУ 2/2008 (6). Данное ПБУ распространяется также на договоры по оказанию услуг в области архитектуры, инженерно-технического проектирования в строительстве и иных услуг, неразрывно связанных со строящимся объектом, на выполнение работ по реконструкции, модернизации, ремонту объектов основных средств, по ликвидации (разборке) их, включая связанное с ней восстановление окружающей среды.

Объекты бухгалтерского учета по договорам. В соответствии с ПБУ 2/2008 подрядчики и субподрядчики осуществляют учет доходов, расходов и финансовых результатов по каждому исполняемому договору. В ряде случаев несколько договоров могут объединяться в один или, наоборот, один договор может разделяться на несколько договоров.

Объединение нескольких договоров возможно, если отдельные договоры фактически относятся к единому проекту с нормой прибыли, определенной в целом по договорам, и если договоры исполняются одновременно или последовательно (непрерывно один за другим).

Если одним договором предусмотрено строительство комплекса объектов для одного или нескольких заказчиков по единому проекту, то строительство каждого объекта рассматривается в качестве отдельного договора при соблюдении следующих условий:

- а) на каждый объект имеется техническая документация;
- б) по каждому объекту можно достоверно определить доходы и расходы.

В тех случаях, когда при исполнении договора в техническую документацию вносится дополнительный объект строительства или дополнительные работы, они должны рассматриваться в качестве отдельного договора при соблюдении следующих условий:

- а) дополнительный объект по конструкционным, технологическим или функциональным характеристикам существенно отличается от предусмотренных договором объектов;
- б) цена на дополнительный объект определена на основе дополнительной сметы, согласованной сторонами.

Признание доходов и расходов по договору. Выручка по договору признается подрядчиками и субподрядчиками доходом от обычных видов деятельности в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организаций». Величина выручки определяется исходя из стоимости работ по определенной в договоре цене. Корректировка цены может осуществляться в случаях и на условиях, предусмотренных в договоре (например, при использовании более качественных и дорогостоя-

ших строительных материалов, при сокращении сроков строительства и т. п.). При этом выручка по договору может корректироваться подрядчиком, если существует уверенность в том, что скорректированные суммы будут признаны заказчиками или другими сторонами, указанными в договоре, и они могут быть достоверно определены.

Расходы по договору строительного подряда признаются расходами по обычным видам деятельности в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Расходы за период с начала исполнения договора до его завершения подразделяются на прямые, косвенные и прочие.

Прямые расходы непосредственно связаны с исполнением договора. В состав прямых расходов включают также ожидаемые неизбежные расходы, возмещаемые заказчиком по условиям договора. Предвиденные расходы принимаются к учету либо по мере их возникновения (например, по устранению недоделок в проектах и строительно-монтажных работах), либо путем образования резерва на покрытие предвиденных расходов (на гарантийный ремонт созданного объекта, гарантийное обслуживание и т. п.). Указанный резерв создается при условии достоверного определения предвиденных расходов. Порядок образования данного резерва необходимо указать в учетной политике.

К **косвенным расходам** относят часть общих расходов подрядчиков и субподрядчиков, распределяемых между договорами способами, установленными организацией (например, путем расчетов с использованием сметных норм и расценок, ориентированных на современный их уровень). Выбранный способ распределения косвенных расходов в качестве элемента учетной политики должен применяться систематически и последовательно.

Прочие расходы по договору могут включать отдельные виды расходов на общее управление, на проведение научно-исследовательских работ и другие расходы, возмещение которых предусмотрено в договоре.

Расходы по договору признаются в момент их осуществления. При этом расходы, относящиеся к выполненным по договору работам, учитываются в качестве затрат на производство, а расходы, связанные с предстоящими работами, — как расходы будущих периодов.

Доходы подрядчика, полученные при исполнении других видов договоров (от продажи излишних стройматериалов, приобретенных для исполнения строительного договора, арендная плата за сданные в аренду временно не используемые строительные машины и оборудование и т. п.), не включают в выручку по договорам подряда. Они учитываются либо как прочие доходы, либо относятся на

уменьшение прямых расходов. Конкретный перечень таких доходов должен быть отражен в учетной политике подрядчика.

Признание финансового результата. Выручка и расходы по договору признаются способом «по мере готовности», если финансовый результат по договору на отчетную дату может быть достоверно определен. Этот способ предусматривает определение выручки и расходов по договору исходя из подтвержденной организацией степени завершенности работ на отчетную дату и признания их в отчете о прибылях и убытках в тех же периодах, в которых выполнены соответствующие работы.

Степень завершенности работ на отчетную дату можно определить двумя способами:

- по доле выполненного на отчетную дату объема работ в общем объеме работ по договору;
- по доле расходов на отчетную дату в общей величине расходов по договору.

При этом понесенные на отчетную дату расходы определяются только по выполненным работам. Расходы, понесенные в счет предстоящих работ по договору, и авансовые платежи субподрядчикам по договору не включаются в сумму понесенных на отчетную дату расходов. Выбранный способ определения степени завершенности работ необходимо указать в учетной политике организации.

В тех случаях, когда достоверное определение финансового результата исполнения договора невозможно, но существует вероятность возмещения расходов, понесенных при исполнении договора, выручка по договору признается в отчете о прибылях и убытках в сумме понесенных расходов, которые в этот отчетный период считаются возможными к возмещению.

Расходы, вероятность возмещения которых отсутствует (например, по договорам, которые могут быть признаны недействительными сделками), признаются расходами по обычным видам деятельности отчетного периода.

В тех случаях, когда договором подряда предусмотрена уплата заказчиком твердой цены за выполнение всей работы или цены, определяемой исходя из фиксированной расценки за каждую единицу выполненной работы, необходимыми условиями признания финансового результата являются:

- возможность достоверного определения общей суммы выручки по договору;
- возможность идентификации и достоверного определения расходов, необходимых для завершения работ по договору;
- возможность определения степени завершенности работ по договору на отчетную дату;

- соизмеримость фактической величины расходов по договору с ранее произведенными оценками этих расходов.

Указанные правила применяются также в случае применения смешанного порядка определения цены (например, наряду с возмещаемой заказчиком суммой всех расходов подрядчика договором предусмотрена уплата процентов этих расходов, одновременно с согласованной максимальной ценой подлежащей выполнению работы).

В бухгалтерском учете подрядчика выручка по договору, признанная способом «по мере готовности», учитывается до полного завершения работ (этапа) в качестве отдельного актива — «не предъявленная к оплате начисленная выручка».

Если в соответствии с договором подрядчик может по мере исполнения договора выставить заказчику промежуточные счета на оплату выполненных работ, то начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность.

При наличии в договоре пункта о невыплате части договорной суммы до выполнения оговоренных условий или до устранения выявленных недостатков выполненной работы такая сумма должна быть выделена в промежуточном счете.

Не предъявленная к оплате начисленная выручка списывается на дебиторскую задолженность при выставлении заказчику счета на оплату завершенных работ по договору.

3.6. УЧЕТ ПРИОБРЕТЕНИЯ ВНЕОБОРОТНЫХ АКТИВОВ

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых предприятием отдельно от строительства объектов, а также стоимость нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности, приобретенные предприятиями, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму налога на добавленную стоимость (НДС) по приобретенным ценностям отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60. Эти суммы НДС, как правило, принимаются к возмещению из бюджета и списываются с кредита счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но пред-

назначенного для постоянного запаса, отражают на счете 08 согласно полученным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость отражают на счетах учета оборудования как находящихся в пути.

При обеспечении строек указанными материальными ценностями, согласно договорам на строительство непосредственно строительными организациями, застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате счетами строительных организаций.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке:

- инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;
- инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков, а по завершении работ по строительству сооружений определяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляют в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния,

в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляют на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

3.7. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО МОДЕРНИЗАЦИИ И ТЕХНИЧЕСКОМУ ПЕРЕВООРУЖЕНИЮ ОБЪЕКТОВ

Понятия нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения действующих предприятий приведены в письме Госплана СССР, Госстроя СССР, Стройбанка СССР, ЦСУ СССР от 8 мая 1984 г. № НБ-36-Д/23-Д 144/6-14 (в ред. последующих писем).

В результате осуществления работ по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов улучшаются полезные свойства этих объектов (увеличивается производительность труда, повышается качество продукции, снижается себестоимость продукции и т. п.).

Работы по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов могут осуществляться подрядным или хозяйственным способом. Затраты по указанным работам учитываются так же, как и по обычным капитальным вложениям, т. е. вначале затраты учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а затем со счета 08 списываются на счет 01 «Основные средства».

В соответствии с п. 42 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств (15) затраты по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объектов основных средств, учтенные на счете 08, либо увеличивают первоначальную стоимость объектов основных средств, либо учитываются на счете учета основных средств обособленно. По результатам проведения реконструкции и модернизации объектов основных средств организации могут пересматривать сроки их полезного использования. Увеличение первоначальной или восстановительной стоимости объектов основных средств и изменение полезного срока их использования обуславливают необходимость изменения норм амортизации по реконструируемым и модернизированным объектам.

3.8. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ФОРМИРОВАНИЮ ОСНОВНОГО СТАДА ПРОДУКТИВНОГО И РАБОЧЕГО СКОТА

Основное стадо продуктивного и рабочего скота формируется за счет перевода молодняка в основное стадо, приобретения взрослых

животных и безвозмездного их получения. Затраты по формированию основного стада учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Перевод молодняка продуктивного и рабочего скота в основное стадо оформляется бухгалтерской записью по дебету субсчета 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Переведенный молодняк одновременно списывается в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита субсчета 08-6. Списание со счета 11 осуществляется по стоимости, числящейся на начало года, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала года до момента перевода. В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного молодняка и его фактической себестоимостью списывается дополнительной проводкой или способом «красное сторно» со счета 11 на счет 08 и со счета 08 на счет 01.

Стоимость взрослых животных, приобретенных со стороны, приходится по дебету субсчета 08-7 «Приобретение взрослых животных» по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке.

Расходы по доставке в организацию взрослого рабочего и продуктивного скота, полученного безвозмездно от других организаций, отражаются по дебету субсчета 08-9 «Доставка животных, полученных безвозмездно».

Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой прибавляются фактические расходы по доставке животных в организацию. Рыночная стоимость животных, полученных безвозмездно, записывается в дебет счета 08 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов».

Затраты по завершённым операциям формирования основного стада списывают с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

3.9. УЧЕТ РАСХОДОВ НА НАУЧНО-ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКИЕ, ОПЫТНО-КОНСТРУКТОРСКИЕ И ТЕХНОЛОГИЧЕСКИЕ РАБОТЫ

Состав указанных расходов, порядок их учета и отражения в отчетности и учетной политике организации определен ПБУ 17/02 (10).

Следует отметить, что данное ПБУ распространяется на те НИОКР, по которым полученные результаты:

- не подлежат правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства;

- подлежат правовой охране, но не оформлены в установленном законодательством порядке.

Если, например, по результатам НИОКР будет получен патент на изобретение или другой подобный документ, то организация должна принять созданные объекты в качестве нематериальных активов.

ПБУ 17/02 не распространяется также на расходы:

- по освоению природных ресурсов;
- на подготовку и освоение производства;
- связанные с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, ее дизайна и других эксплуатационных свойств.

Расходы на НИОКР должны учитываться в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для учета указанных расходов введен субсчет 8-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Расходы по НИОКР признаются в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- сумма расходов может быть определена и подтверждена (например, в договоре);
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт о приемке выполненных работ и т. п.);
- использование результатов работ для производственных или управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод;
- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

Завершенные НИОКР принимаются к бухгалтерскому учету на основании акта приемки выполненных работ. При этом затраты на их проведение в бухгалтерском учете, в зависимости от полученного результата работ, могут быть признаны в качестве:

- нематериальных активов;
- прочих расходов.

Если получен положительный результат НИОКР, подлежащий правовой охране, то он по мере получения охранного документа (патента, свидетельства) подлежит включению в состав нематериальных активов организации. В этом случае расходы по НИОКР списываются с кредита счета 08 в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Если проведенные организацией НИОКР не дали положительно-го результата, то в бухгалтерском учете расходы, связанные с их проведением, признаются прочими расходами отчетного периода. Ука-

занные расходы подлежат списанию с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При получении положительного результата НИОКР, не подлежащие правовой охране, которые планируются организацией к использованию в производстве или управлении, целесообразно списывать со счета 08 на счет 04 и учитывать на отдельном субсчете, например субсчете «Положительные результаты НИОКР».

Списание расходов по НИОКР осуществляют одним из следующих способов:

- линейный способ;
- пропорционально объему продукции (работ, услуг), который предполагается получить за весь срок применения результатов НИОКР¹.

Срок списания расходов по НИОКР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования НИОКР. Предельный срок списания указанных расходов установлен в 5 лет и не может превышать срок деятельности организации.

Расходы по НИОКР списываются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато применение результатов НИОКР. Списание расходов по указанным работам осуществляется равномерно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы независимо от выбранного способа списания расходов.

В случае прекращения использования результатов НИОКР оставшаяся часть расходов списывается на прочие расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Аналитический учет расходов НИОКР осуществляется по видам работ, договорам (заказам). Единицей учета расходов по НИОКР является инвентарный объект, под которым понимают совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

3.10. УЧЕТ И ОЦЕНКА ПОИСКОВЫХ АКТИВОВ

Учет и оценку поисковых активов осуществляют организации — пользователи недр.

Порядок учета поисковых затрат, их признания, оценки поисковых активов и прекращения их признания установлены ПБУ 24/11 (11), который применяют до момента признания коммерческой целесообразности добычи полезных ископаемых.

¹ Указанные способы рассмотрены в главе 4.

Поисковые затраты делят на два вида: признаваемые внеоборотными активами и признаваемые расходами по обычным видам деятельности.

Поисковые затраты, признаваемые внеоборотными активами, в свою очередь подразделяются на материальные и нематериальные поисковые активы.

К материальным поисковым активам относят используемые в процессе поиска, разведки, оценки месторождений полезных ископаемых:

- сооружения (система трубопроводов и т. п.);
- оборудование (буровые установки, насосные агрегаты и т. п.);
- транспортные средства.

К нематериальным поисковым активам относят: право на выполнение работ по поиску, оценке месторождений полезных ископаемых и их разведке, подтвержденных лицензиями; информацию по топографическим, геологическим и геофизическим исследованиям; результаты разведочного бурения и отбора образцов; иную геологическую информацию о недрах; оценку коммерческой целесообразности добычи.

Учет поисковых активов осуществляют на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», к которому открывают субсчета:

- «Нематериальные поисковые активы»;
- «Материальные поисковые активы».

При признании в бухгалтерском учете поисковые активы оценивают по сумме фактических затрат, в фактические затраты включаются:

- суммы, уплачиваемые: поставщикам (продавцам); за выполнение работ по договору строительного подряда и иным договорам; за информационные и консультационные услуги; посредническим организациям;

- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные и патентные пошлины;

- амортизация внеоборотных активов, использованных при создании поисковых активов;

- вознаграждения работникам, занятым при создании поисковых активов;

- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением (созданием) поисковых активов и обеспечением условий для их использования в запланированных целях.

Указанные затраты учитывают по дебету субсчетов «Нематериальные поисковые активы» и «Материальные поисковые активы» счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счетов 60, 76, 02, 70, 69, 10, 96 и др.

Последующая оценка нематериальных и материальных поисковых активов осуществляется по правилам последующей оценки

нематериальных активов и основных средств. Амортизируются они также по правилам, установленным для нематериальных активов и основных средств.

В бухгалтерском балансе поисковые активы отражаются по остаточной стоимости. При этом на каждую отчетную дату анализируются обстоятельства возможного обесценения поисковых активов.

Проверку на обесценение поисковых активов и их обесценение осуществляют в соответствии с МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов», (IFRS) 6 «Разведка и оценка запасов полезных ископаемых».

Обесцененные поисковые активы списываются бухгалтерскими записями:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на остаточную стоимость по субсчетам нематериальных и материальных поисковых активов)

Дебет соответствующих субсчетов счета 05 «Амортизация нематериальных активов» или счета 02 «Амортизация основных средств»

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Организация прекращает признание поисковых активов по определенному участку недр при подтверждении коммерческой целесообразности добычи или признании бесперспективности добычи полезных ископаемых.

При подтверждении коммерческой целесообразности добычи организация обязана:

- осуществить проверку признанных поисковых активов на обесценение;
- перевести поисковые активы в состав нематериальных активов или основных средств по остаточной стоимости;
- прекратить признание последующих затрат на данном участке недр.

Переведенные поисковые активы учитывают по остаточной стоимости по дебету счетов 04 «Нематериальные активы» и 01 «Основные средства» по соответствующим субсчетам с кредита соответствующих субсчетов счета 08 «Вложения во внеоборотные активы». Суммы амортизации списываются в дебет соответствующих субсчетов 05 и 02 с кредита соответствующих субсчетов счета 08.

3.11. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕЗАВЕРШЕННОГО КАПИТАЛЬНОГО СТРОИТЕЛЬСТВА

При инвентаризации незавершенного капитального строительства описи составляются по каждому обособленному структурному

подразделению. В описях указывают наименование объекта и объем выполненных работ по этому объекту, по каждому отдельному виду работ, конструктивным элементам, оборудованию и т. п.

При этом проверяют:

- имеется ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не начатое монтажом;
- состояние законсервированных и временно прекращенных строительством объектов. По этим объектам необходимо выявить причины и основания для их консервации.

Особые описи составляются на законченные строительством объекты, фактически введенные в эксплуатацию полностью или частично, приемка и ввод в действие которых не оформлены надлежащими документами.

Отдельные описи составляются также на законченные, но почему-либо не введенные в эксплуатацию объекты. В описях необходимо указать причины задержки оформления сдачи в эксплуатацию указанных объектов.

В описях на прекращенные строительством объекты, а также на проектно-изыскательские работы по неосуществленному строительству приводятся данные о характере выполненных работ и их стоимости с указанием причин прекращения строительства. Для этого должны использоваться соответствующая техническая документация (чертежи, сметы, счетно-финансовые расчеты), акты сдачи работ, этапов, журналы учета выполненных работ на объектах строительства и другая документация.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета по незавершенному капитальному строительству отражаются на счетах бухгалтерского учета в порядке, изложенном в § 1.15.

3.12. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ВЛОЖЕНИЯХ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Детальные данные о капитальных вложениях содержатся в следующих подразделах Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (глава 14, § 9):

1.4. Наличие и движение результатов НИОКР;

1.5. Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов;

2.2 Незавершенные капитальные вложения;

2.3. Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации.

В соответствии с ПБУ 17/02 (10) в бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация о сумме расходов по НИОКР:

- отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы по видам работ;
- не списанных на расходы по обычным видам деятельности и на прочие расходы;
- по незаконченным НИОКР.

Согласно ПБУ 2/08 «Учет договоров строительного подряда» (6), по договорам, исполненным в отчетном периоде, раскрывается следующая информация:

- сумма признанной выручки;
- способы определения признанной выручки.

По каждому договору, не завершеному на отчетную дату, раскрывается информация:

- общая сумма понесенных расходов и признанных прибылей (за вычетом признанных убытков) на отчетную дату;
- сумма полученной предварительной оплаты, авансов, задатков на отчетную дату;
- сумма за выполненные работы, не предъявленная заказчику до выполнения определенных условий или до устранения выявленных недостатков на отчетную дату.

Разница между величиной не предъявленной к оплате начисленной выручки, которая признана в отчете о прибылях и убытках за предыдущие или текущий отчетные периоды, и величиной начисленной выручки по предъявленным к оплате промежуточным счетам отражается в бухгалтерском балансе развернуто:

- в качестве актива — не предъявленная к оплате начисленная выручка (когда разница положительная);
- в качестве обязательства — задолженность перед заказчиками (когда разница отрицательная).

Данные о нематериальных и материальных поисковых активах приведены в первом разделе бухгалтерского баланса. Кроме того, в бухгалтерской отчетности должна раскрываться информация по группам материальных поисковых активов о фактических затратах с учетом осуществленных переоценок, накопленной амортизации и накопленного обесценения на начало и конец отчетного периода.

В целом информация о поисковых активах подлежит раскрытию в соответствии с требованиями, установленными для основных средств.

3.13. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО УЧЕТУ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Акцептован счет подрядчика по строительно-монтажным работам: по договорной стоимости; на сумму НДС		
2	Осуществлены затраты по строительным работам, выполненным хозяйственным способом		
3	Осуществлены затраты по созданию нематериальных активов		
4	Акцептован счет поставщика за оборудование, требующее монтажа: по покупной стоимости; на сумму НДС		
5	Передано оборудование в монтаж		
6	Осуществлены работы по монтажу оборудования хозяйственным способом		
7	Акцептован счет поставщика за приобретенные объекты нематериальных активов: по покупной стоимости; на сумму НДС		
8	Введены в эксплуатацию объекты основных средств		
9	Списывается НДС по оборудованию и строительно-монтажным работам за отчетный месяц		
10	Введены в эксплуатацию объекты нематериальных активов		
11	Списывается сумма НДС по нематериальным активам		

Проверка выполнения задания

Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит
1	08, 19	60, 60
2	08	02, 05, 10, 69, 70 и др.
3	08	02, 05, 10, 70 и др.
4	07, 19	60, 60
5	08	07
6	08	02, 10, 70 и др.

Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит
7	08, 19	60, 60
8	01	08
9	68	19
10	04	08
11	68	19

Порядок записи хозяйственных операций по счетам приведен в Книге учета хозяйственных операций.

Глава 4

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

4.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н¹.

6. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 20 июля 1998 г. № 33н¹.

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

9. Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР. Утверждены постановлением Совета Министров СССР от 22 апреля 1990 г. № 1072.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

10. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету основных средств: постановление Государственного комитета РФ по статистике от 21 января 2003 г. № 7.

11. О классификации основных средств, включенных в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1.

12. О формах бухгалтерской отчетности: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

4.2. ПОНЯТИЕ, КЛАССИФИКАЦИЯ И ОЦЕНКА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основные средства — это часть активов, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев или обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

В соответствии с ПБУ 6/01 при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

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

Сроком полезного использования является период, в течение которого использование объекта основных средств приносит 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.

Для организации учета основных средств важное значение имеют следующие предпосылки: классификация основных средств; установление принципов оценки основных средств; установление

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

единицы учета предметов основных средств; выбор форм первичных документов и учетных регистров.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

По отраслевому признаку (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) группировка основных средств позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

По видам основные средства организаций подразделяются на следующие группы: здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и пр.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства разделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от принадлежности основные средства разделяются на:

- принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);
- находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении;
- полученные организацией в аренду, безвозмездное пользование и доверительное управление.

Оценка основных средств. Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, по первоначальной стоимости, которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц, — исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;

- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд), — по договоренности сторон;

- полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенных объектов основных средств — по рыночной стоимости на дату оприходования;

- приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, — по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость этих ценностей 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 неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты основных средств.

Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств слагаются из:

- сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором купли-продажи (продавцу), а также за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам и за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;

- таможенных пошлин и таможенных сборов;

- невозмещаемых налогов и государственной пошлины, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;

- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;

- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, и затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию.

При определении текущей рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной

литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

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

Стоимость основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных положениями по бухгалтерскому учету.

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов. Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости суммы амортизации основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять восстановительную стоимость.

Восстановительная стоимость — это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и т. п.).

Организации могут не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать полностью или частично объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса-дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При переоценке основных средств, осуществляемой в первый раз, сумма дооценки объекта основных средств зачисляется в добавочный капитал организации (дебетуют счет 01 «Основные средства», кредитуют счет 83 «Добавочный капитал»). Сумма уценки объекта основных средств относится на дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредит счета 01 «Основные средства».

Увеличение суммы амортизации при дооценке основных средств отражают по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 83, а уменьшение суммы амортизации при уценке основных средств — по дебету счета 02 и кредиту счета 91.

При вторичной и последующих переоценках сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прочих доходов и расходов в качестве прочих расходов, относится на счет прочих доходов и расходов отчетного периода в качестве дохода. В этом случае сумму дооценки отражают по дебету счета 01 и кредиту счета 91.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды (дебетуют счет 83 «Добавочный капитал», кредитуют счет 01 «Основные средства»).

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прочих доходов и расходов (дебетуют счет 91, кредитуют счет 01).

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, т. е. законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими в совокупности одну функцию.

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через пять лет после выбытия.

Арендные основные средства могут учитываться у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

4.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции целесообразно оформлять типовыми формами первичной учетной документации, утвержденными постановлением Госкомстата России от 21 января 2003 г. № 7 (10).

Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в действие в результате осуществления капитальных вложений, безвозмездное поступление основных средств, аренда, лизинг, оприходование не учтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре **акт о приеме-передаче** основных средств на каждый объект в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

В актах указывают наименование объекта, год постройки или выпуска заводом, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.

После оформления акт о приеме-передаче основных средств передают в бухгалтерию организации. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и т. п.).

На основании этих документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные карточки основных средств, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия.

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах (для организации, сдающей, и организации, принимающей основные средства).

Поступившее на склад оборудование для установки оформляют **актом о приеме (поступлении) оборудования**. В акте указывают наименование оборудования, тип, марку, количество единиц, стоимость, обнаруженные дефекты. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается всеми членами приемной комиссии. В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад акт о приеме оборудования является предварительным, составленным по наружному осмотру.

Передачу оборудования монтажным организациям оформляют **актом о приеме-передаче оборудования в монтаж** с указанием в нем монтажной организации, наименования и стоимости переданного оборудования, его комплектности и выявленных при наружном осмотре оборудования дефектах. Акт подписывают

представители заказчика и монтажной организации и материально ответственное лицо, принявшее переданное оборудование на хранение.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется акт о выявленных дефектах оборудования. В нем указывают по каждому наименованию оборудования выявленные дефекты и мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов. Акт подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Прием законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют *актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов*. В акте указывают изменение в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией, и стоимость выполненных работ — по договору и фактическую. Акт подписывают работник цеха (отдела), уполномоченный на приемку основных средств, и представитель цеха (предприятия), производящего реконструкцию и модернизацию, после чего акт сдают в бухгалтерию организации, которая производит соответствующие записи в инвентарной карточке по учету основных средств. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет сторонняя организация, акт составляют в двух экземплярах (по экземпляру обеим сторонам).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют *накладной на внутреннее перемещение основных средств*. Накладную выписывает в трех экземплярах работник цеха (отдела) сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, второй остается у сдатчика для отметки о выбытии соответствующего объекта в инвентарном списке основных средств, третий передается получателю.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют *актом о списании основных средств*, а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа — *актом о списании автотранспортных средств*.

В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и т. п.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от списания.

4.4. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Основным регистром аналитического учета основных средств являются **инвентарные карточки**. Карточка состоит из семи разделов. В них указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приеме, местонахождение, первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия, сведения о дате и затратах по достройке, дооборудованию, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

При размещении в одном здании нескольких структурных подразделений (цехов, отделов и т. п.), по которым затраты планируются отдельно, в дополнение к общей инвентарной карточке следует открыть справочные инвентарные карточки отдельно по каждому направлению (коду) затрат с пометкой «для начисления амортизации» в соответствии с утвержденным распределением площади и первоначальной стоимости инвентарного объекта между соответствующими пользователями.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов о приеме-передаче, технических паспортов и др.) и передают под расписку в соответствующий отдел организации. На малых предприятиях вместо инвентарных карточек можно использовать инвентарную книгу учета основных средств.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести **инвентарные списки основных средств**. В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении), дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, в которой они разделены на группы по видам основных средств.

4.5. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ НАЛИЧИЯ И ДВИЖЕНИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

- 01 «Основные средства» (активный);
- 02 «Амортизация основных средств» (пассивный);
- 91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, оформляют бухгалтерскими записями:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

Дебет счета 01 «Основные средства»
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Основные средства, приобретенные за плату у других организаций и лиц, а также созданные в самой организации, отражают по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Безвозмездно принятые основные средства приходят по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Стоимость безвозмездно полученных основных средств по мере начисления амортизации по ним списывается с субсчета 2 «Безвозмездные поступления» счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следовательно, по безвозмездно принятым основным средствам составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»	} на рыночную стоимость
Кредит счета «Доходы будущих периодов» и других счетов	

Дебет счета 01 «Основные средства»	}	на первоначальную стоимость
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»		
Дебет счетов учета затрат (25, 26 и др.)	}	ежемесячно на сумму амортизации
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств»		
Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов»	}	ежемесячно на сумму амортизации
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»		

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту — все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При продаже основных средств их продажную стоимость отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам — в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01. В дебет счета 91 списывают также НДС по основным средствам (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам») и расходы по продаже основных средств.

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества, списывают по остаточной стоимости в дебет счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные средства», а сумму амортизации по переданным основным средствам — с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с переда-

чей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счету 58) и остаточной стоимостью основных средств, переданных в счет вклада в уставный капитал организации, отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочего дохода или расхода. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счет 58 и кредитуют счет 91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

По окончании отчетного периода (месяца, квартала) определяют разность между дебетовыми и кредитовыми оборотами по каждому субсчету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и списывают ее на счет 99 «Прибыли и убытки». Превышение дебетового оборота над кредитовым отражают по дебету счета 99 и кредиту счета 91, а превышение кредитового оборота над дебетовым — по дебету счета 91 и кредиту счета 99.

Выявленные при инвентаризации неучтенные основные средства подлежат оприходованию по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц.

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит — сумму накопленной амортизации. Остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

4.6. УЧЕТ АМОРТИЗАЦИИ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

В соответствии с ПБУ 6/01 (5) стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации, если иное не установлено Положением.

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Один из способов применяется к группе однородных объектов основных средств в течение всего срока их полезного использования.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств при его отсутствии в технических условиях или неустановлении в централизованном порядке производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы всех планово-предупредительных видов ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (например, срок аренды).

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и перевода его на консервацию на срок более трех месяцев.

С 1 января 2015 г. амортизацию по активам, которые находятся на реконструкции и модернизации, можно не приостанавливать, если организация продолжает их использовать в деятельности, направленной на получение дохода.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования), и др.

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

- *при линейном способе* — исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;
- *при способе уменьшаемого остатка* — исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией;
- *при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования* — исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе — число

лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока службы объекта;

• *при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример определения месячной суммы амортизации при линейном способе

Первоначальная стоимость объекта — 120 тыс. руб. Срок службы определен в 10 лет. Годовая сумма амортизации составит 12 тыс. руб. (120 тыс. руб. : 10 лет), а месячная — 1000 руб. (12 тыс. руб. : 12 месяцев).

Пример определения месячной суммы амортизации при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)

Первоначальная стоимость грузового автомобиля — 120 тыс. руб. Пробег автомобиля определен в 120 тыс. км. Сумма амортизации составит 1 руб. на 1 км (120 тыс. руб. : 120 тыс. км).

При использовании способа уменьшаемого остатка для списания амортизируемой стоимости объекта нужно остаточную стоимость объекта умножить на норму амортизации, исчисленную исходя из срока полезного использования объекта, и коэффициент ускорения.

Пример расчета годовых сумм амортизации по методу уменьшаемого остатка представлен в табл. 4.1.

Таблица 4.1

Начисление амортизации по методу уменьшаемого остатка, руб.

Период	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
Конец первого года	$100\ 000 \times 40\% = 40\ 000$	40 000	60 000
Конец второго года	$60\ 000 \times 40\% = 24\ 000$	64 000	36 000
Конец третьего года	$36\ 000 \times 40\% = 14\ 400$	78 400	21 600
Конец четвертого года	$21\ 600 \times 40\% = 8640$	87 040	12 960
Конец пятого года	12 960	100 000	0

Первоначальная стоимость объекта составляет 100 000 руб. Организация решила применять удвоенную норму амортизации.

При сроке службы в 5 лет норма амортизации при прямолинейном методе составляет 20% в год (100% : 5 лет). При методе уменьшаемого остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (20% × 2). Эта фиксированная ставка в 40% относится к остаточной стоимости в конце каждого года.

При методе уменьшаемого остатка сумма амортизации по годам уменьшается.

Пример расчета годовых сумм амортизации при способе списания стоимости объекта по сумме чисел лет срока полезного использования представлен в табл. 4.2.

Таблица 4.2

Начисление амортизации по методу суммы чисел, руб.

Период	Годовая сумма износа	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
Конец первого года	$150\,000 \times 5/15 = 50\,000$	50 000	100 000
Конец второго года	$150\,000 \times 4/15 = 40\,000$	90 000	60 000
Конец третьего года	$150\,000 \times 3/15 = 30\,000$	120 000	30 000
Конец четвертого года	$150\,000 \times 2/15 = 20\,000$	140 000	10 000
Конец пятого года	$150\,000 \times 1/15 = 10\,000$	150 000	—

Предполагаемый срок эксплуатации объекта — 5 лет. Сумма чисел лет эксплуатации составит 15 ($5 + 4 + 3 + 2 + 1$). В первый год указанный ранее коэффициент соотношения составит $5/15$, во второй — $4/15$, в третий — $3/15$, четвертый — $2/15$, пятый — $1/15$. Первоначальная стоимость объекта 150 тыс. руб.

Данные табл. 4.2 показывают, что с годами сумма амортизации уменьшается. Соответственно изменяются накопленная амортизация и остаточная стоимость.

Способы уменьшаемого остатка и по сумме чисел лет срока полезного использования являются способами ускоренной амортизации.

При решении вопроса о введении ускоренной амортизации следует иметь в виду, что начисленная сумма амортизации влияет на величину себестоимости продукции, на прибыль и на сумму налога на имущество.

Расчет сумм амортизации организации производят ежемесячно в размере $1/12$ годовой нормы и оформляют специальной разработочной таблицей «Расчет амортизации основных средств» или машинограммой аналогичного содержания. Эти регистры служат основанием для отражения амортизации основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На практике сумму амортизации за отчетный период определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

Если по объектам недвижимости полностью закончены капитальные вложения, оформлены первичные учетные документы по приемке-передаче, документы переданы на государственную регистрацию и они начали фактически эксплуатироваться, то по этим объектам разрешается начислять амортизацию с 1-го числа месяца, следующего за месяцем введения объекта в эксплуатацию (т. е. до принятия объекта к учету). После принятия объекта к бухгалтерскому учету производится уточнение ранее начисленной суммы амортизации. Допускается также указанные выше объекты недвижимости принимать к бухгалтерскому учету в качестве основных средств с выделением на отдельном субсчете к счету учета основных средств.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек производства и обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумма амортизации отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 (если арендная плата формирует прочие доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения — по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02.

У некоммерческих организаций сумма износа начисляется по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При поступлении в организацию основных средств, ранее бывших в эксплуатации, срок полезного их использования у нового собственника определяют вычитанием из срока полезного использования, установленного для новых объектов, срока их фактической эксплуатации у прежнего собственника.

Пример

Организация приобрела объект основных средств за 120 тыс. руб. Норма амортизации по данному объекту составляет 12 лет, и у продавца объект амортизировался 7 лет. У покупателя объект должен амортизироваться 5 лет (12 – 7). Годовая норма амортизации составит 20% (100 : 5). Ежегодная сумма амортизации по объекту составит 24 тыс. руб. [(120 тыс. руб. × 20 : 100)].

При поступлении основных средств, по которым срок их службы истек, получатель такого объекта устанавливает новый срок его эксплуатации самостоятельно.

При выбытии собственных основных средств сумму амортизации по ним списывают в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» с кредита счета 01 «Основные средства».

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

Накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражаются. В составе выручки от продажи продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления зачисляют на расчетный счет или другие счета организации и списывают с этих счетов на финансирование капитальных вложений в основные средства.

4.7. УЧЕТ РЕМОНТА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По объему и характеру производимых ремонтных работ ремонт основных средств может быть капитальным и текущим. Они различаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонты основных средств могут осуществляться хозяйственным способом, т. е. силами самой организации, или подрядным способом (силами сторонних организаций).

В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляют **ведомость дефектов**. В ней указывают работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

Если капитальный ремонт выполняется хозяйственным способом, то на основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают наряды-заказы. Первый экземпляр наряда-заказа передается цеху — производителю ремонта, второй — в бухгалтерию для ведения аналитического учета по данному заказу, а третий остается в отделе главного механика для контроля за сроками выпол-

нения заказа. На основании ведомости дефектов и наряда-заказа выписываются документы на получение со склада необходимых запасных частей и материалов, рабочие наряды на изготовление, монтаж и реставрацию отдельных деталей и узлов.

Расходы по ремонту основных средств относят на затраты продукции того периода, в котором они возникли.

Фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, организации могут относить прямо на счета учета затрат с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (счета 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.).

При осуществлении ремонтных работ ремонтным цехом (мастерской) используют счет 23 «Вспомогательные производства». По дебету этого счета учитывают фактические затраты по проведенному капитальному и текущему ремонтам основных средств, а с кредита фактическую себестоимость ремонтных работ списывают на счета учета затрат. Сальдо по счету 23 дебетовое и показывает затраты по незаконченному капитальному или текущему ремонту основных средств.

Оприходование строительных и других материалов, полученных при ремонте объектов основных средств, осуществляется по дебету соответствующих материальных счетов (10) и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется *актом о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов*. По поступлении акта в бухгалтерию в *инвентарной карточке* делают отметку о произведенных работах. Кроме того, акт о приеме-сдаче служит основанием для списания фактической себестоимости капитального ремонта.

Списание фактической себестоимости ремонта, осуществленного хозяйственным способом с использованием счета 23, оформляют следующей записью:

Дебет счетов учета затрат (25, 26 и др.)

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

На капитальный ремонт, осуществляемый подрядным способом, организация заключает договор с подрядчиком. Прием законченного капитального ремонта оформляется *актом о приеме-сдаче*. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. На стоимость законченных капитальных работ подрядчики представляют заказчику счета, акцепт которых оформляется следующей записью:

Дебет счетов учета затрат (25, 26 и др.)

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Организации могут затраты по ремонту основных средств вначале учитывать по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), а с этого счета в течение года, как правило, равномерно списывать на счета издержек производства (обращения). Данный вариант учета расходов по ремонту основных средств целесообразно использовать в тех организациях сезонных отраслей промышленности, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы года.

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных денежных и расчетных счетов (10, 70, 69, 60, 76 и др.).

4.8. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА АРЕНДОВАННЫХ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору активы за плату во временное владение и пользование или во временное владение. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения и пользования или владения активом. Арендодатель учитывает сданные в аренду активы на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой их выбытия в инвентарной карточке по учету основных средств. При значительном количестве объектов, сдаваемых в текущую аренду, такие карточки группируют в отдельную группу.

Передача в аренду активов производится по договору аренды и оформляется приемо-передаточным актом. В договоре аренды предусматривают состав и стоимость передаваемых в аренду активов, сроки аренды, распределение обязанностей сторон по поддержанию активов в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению активов, оговаривается срок их предстоящей службы, рассчитанный исходя из оценки активов с учетом их фактического износа и действующих норм амортизационных отчислений, и величина арендной платы. Арендная плата за активы включает, как правило, средства, предусмотренные нормами отчислений на полное восстановление и сметами затрат на ремонт основных средств, и часть прибыли, устанавливаемую договором на уровне, как правило, не ниже банковского процента (арендный процент).

В соответствии с ПБУ 9/99 и 10/99 доходы и расходы от сдачи активов в аренду могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе прочих доходов и расходов.

При первом варианте сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности. Расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета производственных затрат (20, 26, 44 и др.), а доходы — на счете учета выручки от продажи (90).

При втором варианте сдача активов в аренду не является предметом деятельности организации, и поэтому доходы и расходы от сдачи активов в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе прочих доходов и расходов.

Произведенные затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств арендодатель списывает в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных, расчетных и денежных счетов (10, 70, 69 и др.).

Начисление амортизационных сумм по сданным в аренду основным средствам арендодатель относит на уменьшение прибыли и оформляет следующей записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств».

Начисление арендной платы за отчетный период отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Выручка от услуг по сдаче в аренду активов, в том числе по лизингу, облагается НДС. Начисление НДС отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Арендная плата, начисленная авансом за будущие периоды, отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Поступившие арендные платежи записывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» с кредита счета 76. При начислении авансовых платежей на сумму арендной платы, начисленной в виде текущего платежа, дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

На стоимость произведенных арендатором капитальных вложений в арендованные основные средства производится дооценка основных средств, которая приходится по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор дебетует счета издержек производства и обращения (25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитует счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисленные суммы арендной платы отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Начисление арендной платы за будущие периоды отражают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 76. Текущие начисления арендной платы списываются с кредита счета 97 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Если по условиям договора аренды капитальный ремонт основных средств производится арендатором и за его счет, то затраты на его осуществление списывают с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов в дебет счетов издержек производства или счета 97 «Расходы будущих периодов». Со счета 97 затраты частями списывают на счета издержек производства.

Если капитальный ремонт осуществляет арендатор за счет арендодателя, то затраты по его осуществлению относят в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с кредита счета 97 или соответствующих материальных и расчетных счетов (23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.).

Договором аренды может быть предусмотрено осуществление капитальных вложений арендатором в арендованные основные средства. Капитальные вложения арендатора, осуществленные за счет арендодателя, списываются у него в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если договором предусмотрены капитальные вложения в арендованные основные средства за счет средств арендатора, то по окончании срока аренды они безвозмездно передаются арендодателю. Передача оформляется бухгалтерскими записями на безвозмездную передачу основных фондов.

4.9. УЧЕТ ЛИЗИНГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Организация бухгалтерского учета лизинговых операций (финансовой аренды) осуществляется в соответствии с указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга.

Учет у лизингодателя. Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств».

Лизинговое имущество приходится по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» с кредита счета 08.

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 03.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные выше записи осуществляют в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

В зависимости от условий договора лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности формируются в соответствии с ПБУ 10/99 и учитываются на счете 20 «Основное производство» с кредита материальных, расчетных и других счетов (10, 69, 70 и др.).

Начисление амортизации на полное восстановление лизингового имущества отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Ежемесячно учтенные на счете 20 расходы по лизинговому имуществу списывают с кредита этого счета в дебет счета «Продажи».

Причитающаяся исходя из условий договора лизинга сумма лизинговых платежей отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении его использования для лизинга его стоимость списывают с кредита счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» в дебет счета 01 «Основные средства».

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передача лизингового имущества лизингодателем лизингополучателю оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» — на сумму лизинговых платежей

Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» — на стоимость лизингового имущества

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» — на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

Поступающие по договору лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно на сумму поступивших платежей дебетуют счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость приходится по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходится на счет 03 по условной оценке 1 руб.

Основные средства, сданные в аренду, учитывают на забалансовом счете 011 «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету 011 ведут по арендаторам и по каждому объекту основных средств, сданных в аренду.

Учет у лизингополучателя. Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения (20, 26, 44) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывают с забалансового счета 001 и приходят по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В случае выкупа лизингового имущества до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» или в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при решении использовать собственные источники) с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства».

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего лизингового имущества дебетуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств», и кредитуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства».

Стоимость поступившего лизингового имущества и затраты, связанные с его получением, списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Начисленные лизингодателю платежи отражают по дебету счета 76, субсчет «Арендные обязательства», и кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Начисление амортизации по лизинговому имуществу осуществляют исходя из утвержденных норм амортизации или норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3. Начисленная амортизация отражается по дебету счетов учета издержек или обращения (20, 25, 26, 44 и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Возврат лизингового имущества при условии полной выплаты лизинговых платежей отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом остаточную стоимость лизингового имущества списывают в дебет счета 91 с кредита счета 01 «Основные средства».

Сумма амортизации по лизинговому имуществу списывается в дебет счета 02 с кредита счета 01 «Основные средства».

При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» осуществляют внутреннюю запись по переходу лизингового имущества в собственные основные средства.

4.10. УЧЕТ ДОХОДНЫХ ВЛОЖЕНИЙ В МАТЕРИАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ

Доходные вложения в материальные ценности — это инвестиции в приобретение активов, предназначенных для сдачи в аренду и напрокат. Активы могут передаваться в аренду и напрокат с правом выкупа после окончания срока аренды (договора на прокат) или на условиях возврата собственнику активов.

Инвестиции в приобретение активов, предназначенных для сдачи в аренду и напрокат, учитывают на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Материальные ценности, предназначенные для сдачи в аренду и напрокат, принимаются к бухгалтерскому учету на счет 03 с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по первоначаль-

ной стоимости, исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу, установке.

Передачу активов напрокат отражают записями по счету 03.

По переданным напрокат активам начисляют амортизацию, отражаемую по дебету счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т. п.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации по указанным объектам учитывается обособленно от суммы амортизации по остальным основным средствам.

При выбытии активов, сданных в аренду и напрокат (продаже, списании, частичной ликвидации, безвозмездной передаче и т. п.), оно списывается со счетов 03 и 02 такими же бухгалтерскими записями, как и основные средства.

Для учета выбытия активов, учитываемых на счете 03, к нему может открываться субсчет «Выбытие материальных ценностей». В дебет этого субсчета переносят первоначальную стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумму накопленной амортизации. Остаточную стоимость объекта списывают со счета 03 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Бухгалтерские записи при выбытии активов, предназначенных для сдачи в аренду, и предметов проката при использовании субсчета «Выбытие материальных ценностей»:

- | | | |
|--|---|-----------------------------|
| 1) Дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Выбытие материальных ценностей»
Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» | } | на первоначальную стоимость |
| 2) Дебет счета 02 «Амортизация основных средств»
Кредит счета 03, субсчет «Выбытие материальных ценностей» | } | на сумму амортизации |
| 3) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»
Кредит счета 03, субсчет «Выбытие материальных ценностей» | } | на остаточную стоимость |

При списании активов, выбывших в результате стихийных бедствий, остаточная стоимость активов списывается в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Недостоящие и испорченные объекты списывают на счет 94 «Недостачи и потери материальных ценностей».

Аналитический учет по счету 03 ведут по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

4.11. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи их полное наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносят в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся восстановлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то его вносят в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружений (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, то необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и др.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и др. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые на момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские

и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и др.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и т. п.). Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

Выявленные излишки основных средств приходят по рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При недостатке и порче объектов основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации — с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». При выявлении конкретных виновников недостающие или испорченные основные средства оценивают по рыночным ценам, действовавшим в данной местности на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 94 в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». Разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть списывают со счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то недостающие и испорченные основные средства списывают у организаций с кредита счета 94 на финансовые результаты у коммерческой организации (счет 91) или увеличение расходов у некоммерческой организации.

4.12. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ОСНОВНЫМ СРЕДСТВАМ

По основным средствам отражаются следующие решения по элементам учетной политики:

- о выбранных способах начисления амортизации;
- о значении коэффициента ускорения при начислении амортизации по основным средствам способом уменьшаемого остатка;

- об установлении срока полезного использования объектов основных средств;
- о порядке принятия к учету объектов основных средств, состоящих из нескольких частей;
- о переоценке основных средств;
- о порядке списания затрат по ремонту основных средств;
- о выборе способа учета недвижимости до внесения записей в государственный реестр;
- об установлении стоимостного лимита отнесения актива к основным средствам или материально-производственным запасам;
- о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс (на баланс лизингодателя и лизингополучателя);
- о порядке проведения инвентаризации основных средств;
- о перечне субсчетов, используемых для учета основных средств.

При выборе способов начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что способы уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования являются методами ускоренной амортизации. Их использование вызывает следующие последствия.

1. Сумма налога на имущество уже в первые годы эксплуатации объектов основных средств уменьшается за счет уменьшения остаточной стоимости основных средств.

2. Способы списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и уменьшаемого остатка начисления амортизации по основным средствам обеспечивают примерно одинаковые совокупные расходы на амортизацию и на ремонт основных средств по годам, поскольку затраты на ремонт основных средств с каждым годом увеличиваются. Указанное обстоятельство имеет важное значение для управления себестоимостью продукции.

Если, например, затраты на ремонт основных средств за пять лет принять соответственно в 10, 20, 30, 40 и 50 тыс. руб., то совокупные затраты на амортизацию и ремонт основных средств по годам при способе списания стоимости основных средств по сумме чисел лет срока полезного использования будут такими, как в табл. 4.3.

Таблица 4.3

Виды затрат	Сумма затрат по годам, тыс. руб.					Итого, тыс. руб.
	1	2	3	4	5	
Амортизация	50	40	30	20	10	150
Расходы по ремонту	10	20	30	40	50	150
Итого	60	60	60	60	60	300

3. При использовании ускоренных методов амортизации основных средств их остаточная стоимость резко уменьшается уже в первые годы, что приводит не только к *уменьшению налога на имущество*, но и к повышению коэффициента износа основных средств и показателей их рентабельности, снижению величины внеоборотных активов в бухгалтерском балансе и валюты самого баланса, изменению показателей, исчисляемых на их основе (собственных оборотных средств, коэффициента обеспеченности собственными оборотными средствами, фондоотдачи и др.).

4. Применение ускоренной амортизации основных средств увеличивает себестоимость продукции в первые годы использования объектов основных средств и уменьшает величину данного показателя в последние годы, что оказывает влияние на показатели бухгалтерской прибыли и рентабельности имущества.

5. Использование ускоренных методов амортизации основных средств в бухгалтерском учете обуславливает различный порядок расчета сумм амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, что приводит к возникновению временных разниц, усложнению учета и расчетов налога на прибыль.

Следует также иметь в виду, что выбор способа или способов начисления амортизации по основным средствам является важным элементом не только учетной, но и технической политики организации.

Обобщение накопленного зарубежного и отечественного опыта по амортизационным отчислениям позволяет определить следующие подходы к выбору способов начисления амортизации.

Применительно к зданиям, сооружениям, хозяйственному инвентарю целесообразно использовать линейный метод начисления амортизации, а применительно к машинам, оборудованию, вычислительной технике, дорогостоящим инструментам — остальные три метода.

При благоприятных условиях функционирования организациям выгодно использовать ускоренные методы амортизации по активной части основных средств, а при неблагоприятных — замедлить темпы амортизации.

В период освоения новых секторов рынка, новых цехов, производств, производства новых видов продукции целесообразно уменьшить суммы амортизационных отчислений с последующим их повышением по мере повышения эффективности работы по указанным направлениям.

При значительных колебаниях объема производства по годам и внутри года организации успешно применяют способ списания стоимости основных средств пропорционально объему продукции (работ), а при сравнительно коротких сроках эксплуатации объек-

тов — способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

Выбор способа начисления амортизации по основным средствам следует тесно увязывать с определением срока полезного использования объектов основных средств.

Определение значения коэффициента ускорения при начислении амортизации по основным средствам способом уменьшаемого остатка. С 1 января 2006 г. организации получили право устанавливать значение коэффициента ускорения, не превышающее 3.

При выборе конкретного значения данного показателя нужно принять во внимание все последствия применения ускоренной амортизации по основным средствам, особенно относительно налога на имущество и возникновения временных разниц.

Определение срока полезного использования объектов основных средств. *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.

При определении срока полезного использования объектов основных средств целесообразно принять во внимание постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включенных в амортизационные группы», а также данные технических паспортов и других документов, содержащих сведения о технических характеристиках, реконструкции, модернизации объектов и т. п.

Принимая решение о сроках полезного использования объектов основных средств, необходимо иметь в виду, что уменьшение сроков полезного использования этих объектов приводит к тем же последствиям, что и при применении ускоренных методов начисления амортизации.

Определение порядка принятия к учету объектов основных средств, состоящих из нескольких частей. Объект основных средств, состоящий из нескольких частей, может быть принят на учет в качестве одного инвентарного объекта; каждая часть учитывается как самостоятельный инвентарный объект, если сроки полезного использования каждой части *существенно различаются*.

Следовательно, основным критерием принятия к учету объектов основных средств, состоящих из нескольких частей, является установленный организацией *уровень существенности* различия сроков полезного использования различных частей объектом основных средств.

Этот уровень существенности следует указать в учетной политике организации.

Срок службы отдельных частей «сложных» объектов можно определить по классификатору основных средств. При отсутствии этой информации в классификаторе срок службы отдельных частей сложного объекта определяют по технической документации или в соответствии с рекомендациями организаций-изготовителей.

Следует иметь в виду, что при принятии на учет отдельных частей «сложного» объекта основных средств в качестве самостоятельных объектов учета стоимость некоторых частей «сложных» объектов может оказаться меньше установленного лимита отнесения объекта к основным средствам (до 40 000 руб.). В этом случае данная часть «сложного» объекта может отражаться в составе материально-производственных запасов и по ней не должна начисляться амортизация.

Выделение из «сложного» объекта основных средств отдельных его частей и отнесение их к материально-производственным запасам позволит уменьшить налог на имущество и окажет влияние на все показатели деятельности организации, исчисляемые с использованием показателя стоимости основных средств (сумму амортизации, себестоимость продукции, стоимость внеоборотных активов, величину собственных оборотных средств и др.).

Принятие решения о переоценке основных средств. При принятии решения о проведении переоценки основных средств необходимо установить ее регулярность и отразить установленные сроки в учетной политике.

Принимая решение о переоценке основных средств, нужно иметь в виду, что существенное изменение стоимости основных средств (иначе проведение переоценки теряет смысл) оказывает большое влияние на величину налога на имущество, сумму амортизационных отчислений, показатели себестоимости продукции, прибыли, валюты баланса, рентабельности имущества, сумму амортизационного фонда, создаваемого для воспроизводства основных средств, сумму собственных оборотных средств и т. п.

Повышение балансовой стоимости основных средств может привести к их неликвидности при продаже, к дополнительным начислениям налогов на прибыль.

Установление стоимостного лимита отнесения объектов к основным средствам или материально-производственным запасам. Активы, в отношении которых выполняются условия, позволяющие их принимать к учету в качестве основных средств, стоимостью не более 40 000 руб. за единицу могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов (МПЗ).

Установление верхней границы стоимостного лимита отнесения имущества к основным средствам или МПЗ позволит существенно сократить стоимость основных средств организации и уменьшить налог на имущество.

Принятие решения о принятии на баланс лизингового имущества. В соответствии с договорными условиями, определяемыми руководителями организации, лизинговое имущество может учитываться:

- 1) на балансе лизингодателя;
- 2) на балансе лизингополучателя.

В первом случае лизинговое имущество остается на балансе лизингодателя, который начисляет амортизацию по этому имуществу и учитывает другие расходы по лизинговой деятельности, возмещаемые лизингодателю лизингополучателем. По лизинговому имуществу лизингодатель осуществляет уплату налога на имущество.

Во втором случае лизингополучатель оприходует лизинговое имущество по счету 01 «Основные средства», начисляет амортизацию по лизинговому имуществу, осуществляет лизинговые платежи и уплату налога на имущество по лизинговому имуществу.

Принятое руководителями организаций решение о порядке учета лизингового имущества оказывает влияние на сумму налога на имущество и все другие показатели, в расчете которых используется показатель стоимости основных средств.

4.13. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ ОБ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с ПБУ 6/01 в бухгалтерской отчетности подлежат раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;

- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т. п.).

Кроме того, в пояснительной записке к годовому отчету должна быть раскрыта следующая информация:

- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;

- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

Значительная часть указанной информации содержится в подразделах 2.2, 2.3 ф. № 5 «Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах».

4.14. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
Поступление основных средств			
1	Приняты на учет основные средства, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал		
2	Приняты на учет приобретенные основные средства		
3	Приняты безвозмездно поступившие основные средства		
4	Осуществлена дооценка основных средств		
5	Осуществлена уценка основных средств		
6	Оприходованы выявленные при инвентаризации неучтенные основные средства		
7	Принят в эксплуатацию законченный строительством объект		
Начисление амортизации основных средств			
8	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном и вспомогательном производствах		
9	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в строительных работах		

Продолжение таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
10	Начислена амортизация по основным средствам, обслуживающим процесс реализации продукции		
11	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в торговле		
12	Начислена амортизация по основным средствам непроизводственного назначения		
13	Начислена амортизация по основным средствам, сданным в аренду		
14	Начислена амортизация по основным средствам лизингодателя		
Ремонт основных средств			
15	Отпущены материалы на ремонтные работы		
16	Начислена оплата труда по ремонтным работам		
17	Произведены начисления в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, на государственное и обязательное медицинское страхование		
18	Отражены расходы по ремонту основных средств, выполненному ремонтным цехом		
19	Списываются затраты ремонтного цеха по выполненным ремонтным работам		
20	Акцептован счет подрядчика за выполненные ремонтные работы		
21	Отражена сумма НДС по счету подрядчика		
22	Отражены расходы по ремонту основных средств (при использовании счета 97)		
23	Списаны расходы будущих периодов по ремонту основных средств		
24	Осуществлен ремонт основных средств непроизводственного назначения		
Выбытие основных средств			
25	Списана остаточная стоимость основных средств		
26	Списана сумма амортизации		
27	Отражены расходы, связанные с выбытием основных средств		
28	Оприходованы материалы от ликвидации основных средств		
29	Поступила выручка от реализации основных средств		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
30	Начислен НДС на сумму выручки от реализации		
31	Переданы основные средства в счет вклада в уставный капитал другой организации		
32	Списана прибыль от выбытия основных средств		
33	Списан убыток от выбытия основных средств		
34	Списаны безвозмездно переданные основные средства		
35	Начислен НДС по безвозмездно переданным основным средствам		
36	Списан убыток от безвозмездного выбытия основных средств		

Проверка выполнения задания

Номер операции	Стороны счета		Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	08, 01	75, 08	20	20, 23, 25, 26	76
2	01	08	21	19	76
3	08, 01	98, 08	22	97	10, 70, 69 и др.
4	01	83	23	20, 23, 25, 26	97
5	91	01	24	29, 91	10, 70, 69 и др.
6	01	91	25	91	01
7	01	08	26	02	01
8	20, 23, 25, 26	02	27	91	10, 23, 70, 69, 76 и др.
9	08	02	28	10	91
10	44	02	29	51	91
11	44	02	30	91	68
12	29, 91	02	31	58, 02	01, 01
13	91	02	32	91	99
14	20	02	33	99	91
15	20, 23, 25, 26	10	34	91, 02	01, 01
16	20, 23, 25, 26	70	35	91	68
17	20, 23, 25, 26	69	36	99	91
18	23	10, 25, 26, 70, 69 и др.			
19	20, 25, 26,	23			

Порядок записи хозяйственных операций по счетам приведен в Книге учета хозяйственных операций.

Глава 5

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

5.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

6. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

7. Налоговый кодекс РФ. Часть вторая. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». ПБУ 17/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н¹.

9. Патентный закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 517-11.

10. Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»¹.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

11. Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»¹.

12. Закон Российской Федерации от 23 сентября 1992 г. № 3526-1 «Об охране топологии интегральных микросхем»¹.

13. Закон Российской Федерации от 9 июля 1993 г. № 5351-1 «Об авторском праве и смежных правах»¹.

14. Закон Российской Федерации от 6 августа 1993 г. № 5605-1 «О селекционных достижениях»¹.

15. О формах бухгалтерской отчетности: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

5.2. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В соответствии с п. 3 ПБУ 14/2007 (5) к **нематериальным активам** относят активы, которые одновременно отвечают следующим условиям:

а) объект способен приносить организации экономические выгоды в будущем;

б) организация имеет право на получение экономических выгод, которые данный объект способен приносить в будущем;

в) возможность выделения или отделения (идентификации) объекта от других активов;

г) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

д) организацией не предполагается продажа объекта в течение 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

е) фактическая (первоначальная) стоимость объекта может быть достоверно определена;

ж) отсутствие у объекта материально-вещественной формы.

При выполнении указанных условий к нематериальным активам относят произведения науки, литературы и искусства; программы для электронных вычислительных машин; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания.

Следует отметить, что перечень активов в стандарте является примерным и открытым. При этом состав нематериальных активов в части интеллектуальной собственности изложен в ПБУ 14/2007, исходя из норм части четвертой ГК РФ.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

Кроме объектов интеллектуальной собственности, в составе нематериальных активов учитывается **деловая репутация**, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

Деловая репутация организации — это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее активов. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Объектом нематериальных активов является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается в качестве прочих доходов.

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

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является **инвентарный объект**, в качестве которого признается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации либо в ином установленном законом порядке, предназначенных для выполнения определенных самостоятельных функций. В качестве единицы учета нематериальных активов может признаваться также сложный объект, включающий несколько охраняемых результатов интеллектуальной деятельности (кинофильм, иное аудиовизуальное произведение, театральное-зрелищное представление, мультимедийный продукт, единая технология).

5.3. ПЕРВОНАЧАЛЬНАЯ И ПОСЛЕДУЮЩАЯ ОЦЕНКА НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Первоначальная оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Фактической (первоначальной) стоимостью нематериального актива признается сумма, исчисленная в денежном выражении, равная величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности, уплаченная или начисленная организацией при приобретении, создании актива и обеспечении условий для использования актива в запланированных целях.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- приобретенных за плату у других организаций и лиц — по фактически произведенным затратам на приобретение объектов;
- произведенных в самой организации — по стоимости их изготовления;
- внесенных в счет вкладов в уставный капитал (фонд) — по договоренности сторон (согласованной стоимости);
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по текущей рыночной стоимости на дату принятия к учету в качестве вложений во внеоборотные активы;
- приобретенных по договору, предусматривающему исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, исходя из стоимости активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

В состав расходов по приобретению нематериальных активов включают:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором об отчуждении исключительного права на результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации правообладателю (продавцу);
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые суммы налогов, государственные, патентные и иные пошлины;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которые приобретен нематериальный актив;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Расходы по созданию нематериальных активов складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат, амортизационных отчислений по объектам основных средств и нематериальных активов, используемых при создании нематериальных активов, сумм, уплачиваемых за выполнение работ или оказание услуг сторонним организациям по заказам, договорам подряда, договорам авторского

заказа либо договорам на выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских или технологических работ, иных расходов, непосредственно связанных с созданием нематериального актива и обеспечением условий для использования актива в запланированных целях.

Стоимость нематериальных активов, по которой они приняты к учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством РФ и ПБУ 14/2007.

Последующая оценка нематериальных активов. В соответствии с п. 17 ПБУ 14/2007 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных нематериальных активов по текущей рыночной стоимости, определяемой по данным активного рынка указанных нематериальных активов.

Принимая решение о переоценке нематериальных активов, нужно иметь в виду необходимость их регулярной последующей переоценки, с тем чтобы стоимость, по которой они отражаются в бухгалтерской отчетности, существенно не отличалась от текущей рыночной стоимости.

Переоценка нематериальных активов производится путем пересчета их остаточной стоимости.

Сумма дооценки нематериальных активов в результате первичной переоценки зачисляется в добавочный капитал организации, а сумма уценки относится на счет учета прочих доходов и расходов (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Сумма дооценки нематериального актива, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные годы и отнесенной на счет учета прочих доходов и расходов, отражается на счете 91 в качестве прочих доходов (по кредиту данного счета).

Сумма уценки нематериального актива относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого актива, проведенной в предыдущие отчетные годы. Превышение суммы уценки нематериального актива над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные годы, отражается на счете учета прочих доходов и расходов.

Наряду с изменением стоимости нематериальных активов вследствие их переоценки в ПБУ 14/2007 предусмотрена возможность пересматривать первоначальную стоимость активов в случае их **обесценения**. При этом нематериальные активы могут проверяться на обесценение в порядке, определенном МСФО (IAS) 36 «Обесценение активов».

5.4. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов, исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Федерального закона о бухгалтерском учете, определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

Все операции по документальному оформлению движения нематериальных активов целесообразно осуществлять при участии постоянно действующей комиссии. По особо крупным объектам возможно издание приказа на приемку или списание конкретного объекта.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации, документы о регистрации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на обоснованность оценки объектов нематериальных активов и правильность перехода права на их владение. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

5.5. ОПРЕДЕЛЕНИЕ СРОКА ПОЛЕЗНОГО ИСПОЛЬЗОВАНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией при принятии объектов к бухгалтерскому учету.

Сроком полезного использования нематериальных активов является выраженный в месяцах период, в течение которого организация

предполагает использовать нематериальный актив в целях получения экономической выгоды или для использования в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации.

Срок полезного использования нематериального актива определяется исходя из:

- срока действия прав организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации и периода контроля над активом;
- ожидаемого срока использования актива, в течение которого организация предполагает получать экономические выгоды (или использовать в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческой организации).

Для отдельных видов нематериальных активов срок полезного использования может определяться исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования активов этого вида.

Установленные организацией сроки полезного использования нематериальных активов ежегодно проверяются на необходимость их уточнения. В случае существенного изменения продолжительности периода, в течение которого организация предполагает использовать актив, срок его полезного использования должен быть соответственно изменен.

Возникающие при определении и пересмотре сроков полезного использования корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности как изменения в оценочных значениях.

Нематериальные активы, по которым невозможно определить срок полезного использования исходя из изложенных выше условий, считаются *нематериальными активами с неопределенным сроком полезного использования и не амортизируются*. По этим активам организация должна ежегодно на начало отчетного года рассматривать факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования данных активов. В случае прекращения существования указанных факторов организация определяет срок полезного использования нематериального актива и начинает начислять амортизацию выбранным способом.

5.6. АМОРТИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы

и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации. Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией, исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации).

По амортизируемым объектам амортизация начисляется одним из следующих способов:

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

Ежемесячная сумма амортизационных отчислений определяется:

- *при линейном способе* — исходя из первоначальной стоимости или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) нематериального актива равномерно в течение срока полезного использования этого актива;

- *при способе уменьшаемого остатка* — исходя из остаточной стоимости (или текущей рыночной стоимости (в случае переоценки) за минусом начисленной амортизации) нематериального актива на начало месяца, умноженной на дробь, в числителе которой — установленный организацией коэффициент (не выше 3), а в знаменателе — оставшийся срок полезного использования в месяцах;

- *при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* — исходя из натурального показателя объема продукции (работ) за месяц и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Пример

Определение суммы амортизации при способе уменьшаемого остатка.

Первоначальная стоимость объекта — 120 000 руб;

Срок службы — 5 лет, коэффициент ускорения — 2,0.

Сумма амортизации:

- на первый месяц — 4000 руб. ($120\,000 \text{ руб.} : 60 \text{ мес.} \times 2$);
- на второй месяц — 3932 руб. ($116\,000 \text{ руб.} : 59 \text{ мес.} \times 2$);
- на третий месяц — 3864 руб. ($112\,068 \text{ руб.} : 58 \text{ мес.} \times 2$)

и т. д.

Выбор способа начисления амортизации осуществляется на основе расчета ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования актива, включая финансовый результат от возможной продажи данного актива. При затруднениях в расчетах

амортизационные отчисления по нематериальному активу определяются линейным способом, который обязателен для деловой репутации. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации (на счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Выбранный организацией способ амортизации нематериального актива должен ежегодно проверяться на необходимость его уточнения. Если расчет ожидаемого поступления будущих экономических выгод от использования нематериального актива существенно изменился, необходимо соответственно изменять способ амортизации такого актива. Возникшие в связи с этим корректировки отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности на начало отчетного года как изменения в оценочных значениях.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начисляются:

- с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия актива к учету;
- до полного погашения стоимости либо списания актива с учета;
- независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

Они отражаются в учете отчетного периода, к которому они относятся. Сумма накопленных амортизационных отчислений по нематериальному активу списывается одновременно со списанием стоимости этого актива. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По нематериальным активам некоммерческих организаций амортизация не начисляется.

Расходы на НИОКР, учитываемые в составе нематериальных активов, амортизируются в течение срока не более 5 лет линейным способом либо способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг). В течение года списание расходов на НИОКР осуществляется равномерно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы.

5.7. СПИСАНИЕ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы, которые не способны приносить организации экономические выгоды в будущем, или выбывают, или подлежат списанию с бухгалтерского учета.

Основными причинами выбытия нематериальных активов являются прекращение срока действия права организации на результат интеллектуальной деятельности или средство индивидуализации; передача по договору об отчуждении исключительного права на

результат интеллектуальной деятельности или на средство индивидуализации; переход исключительного права к другим лицам без договора; прекращение использования вследствие морального износа; передача в виде вклада в уставный (складочный) капитал (фонд) другой организации, паевой фонд; передача по договору мены, дарения; внесение в счет вклада по договору о совместной деятельности; выявление недостачи активов при их инвентаризации.

Дата списания нематериального актива с учета определяется исходя из утвержденных нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету правил признания доходов либо расходов.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся, и относятся, как правило, на финансовые результаты организации (т. е. учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

Конкретный порядок бухгалтерских записей по операции выбытия основных средств рассмотрен в § 5.8.

Следует при этом иметь в виду, что в случае прекращения использования результатов НИОКР сумма расходов по НИОКР, не отнесенная на расходы по обычным видам деятельности, подлежит списанию в прочие расходы (п. 15 ПБУ 17/02).

5.8. СИНТЕТИЧЕСКИЙ И АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке.

При наличии в организации нескольких видов нематериальных активов значительной стоимости целесообразно для каждого вида активов открывать субсчета в соответствии с классификацией нематериальных активов, принятой в организации, например:

- 04-1 «Объекты интеллектуальной собственности»;
- 04-2 «Деловая репутация»;
- 04-3 «Прочие объекты».

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по нематериальным активам.

Основные виды поступления нематериальных активов:

- их приобретение;
- создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- приобретение на условиях обмена;
- поступление в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное поступление;
- поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Поступление нематериальных активов в порядке бартера (обмена) также первоначально отражают на счете 08 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим оприходованием по дебету счета 04 с кредита счета 08. Переданные в порядке бартера объекты активов списывают с кредита соответствующих счетов (01, 10, 12, 40 и др.) в дебет счетов продажи (90, 91).

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал организации (по согласованной стоимости), отражают на счете 08 (по аналогии с основными средствами). При этом задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»	}	
Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»	}	
Дебет счета 04 «Нематериальные активы»	}	
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»	}	

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходуются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 98-2 «Безвозмездные

поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы».

Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления», в дальнейшем списывается ежемесячно в размере начисленных сумм амортизационных отчислений по объекту в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

По приобретенным нематериальным активам организации уплачивают НДС по установленным ставкам. Порядок дальнейшего отражения операций по НДС зависит от назначения нематериальных активов (для производственных нужд, непроизводственных нужд и др.), вида организаций (сельскохозяйственные и малые организации, фермерские хозяйства) и осуществляется таким же образом, как и по основным средствам.

При начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета учета затрат, на которые относится начисленная амортизация (счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.), и кредитуют счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

По безвозмездно поступившим нематериальным активам налогооблагаемая прибыль увеличивается на стоимость поступивших активов, но не ниже их остаточной стоимости, числящейся у передающей организации.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона

уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из средней цены продажи (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости нематериальных активов.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Товарищ, внесший нематериальные активы в качестве вклада по договору о совместной деятельности, также отражает их в составе финансовых вложений. Однако оценивает нематериальные активы он по остаточной, а не по согласованной стоимости.

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом ведение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, а также суммах расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в **карточке учета нематериальных активов**. Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

5.9. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДЕЛОВОЙ РЕПУТАЦИИ

Под деловой репутацией организации, как уже отмечалось, понимают разницу между покупной ценой организации и балансовой стоимостью ее активов. Эта разница может быть положительной и отрицательной. **Положительная** деловая репутация возникает при превышении покупной цены над балансовой стоимостью активов

приобретенной организации; она включается в состав нематериальных активов. **Отрицательная** деловая репутация образуется при превышении балансовой стоимости приобретенных активов над покупной ценой; она учитывается в качестве прочих доходов.

В процессе деятельности организации ее деловая репутация (цена фирмы) может изменяться, однако это не отражается в бухгалтерском учете и отчетности. Объектом бухгалтерского учета деловая репутация становится только в момент купли-продажи организации или ее части.

При приобретении организации по цене, превышающей балансовую стоимость ее активов, купленные активы приходятся на соответствующих счетах по балансовой стоимости с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Деловая репутация приходится по счету 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 76.

Пример 1

Организация А приобрела организацию Б за 1200 тыс. руб. Балансовая стоимость активов организации Б составляет 1 млн руб., в том числе основных средств — 700 тыс. руб., производственных запасов — 300 тыс. руб.

Балансовая стоимость активов организации А составляла 5 млн руб., в том числе основных средств — 3 млн руб., производственных запасов — 1 млн руб., прочих активов — 1 млн руб. После приобретения организации Б балансовая стоимость активов организации А составила 6,2 млн руб., в том числе основных средств — 3,0 млн руб., производственных запасов — 1,3 млн руб., прочих активов — 1,0 млн руб., нематериальных активов — 0,2 млн руб.

В организации А в бухгалтерском учете по операции приобретения организации Б будут сделаны следующие записи:

- 1) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 900 тыс. руб.
Дебет счета 10 «Материалы» — 300 тыс. руб.
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1200 тыс. руб.
- 2) Дебет счета 01 «Основные средства» — 600 тыс. руб.
Дебет счета 04 «Нематериальные активы» — 200 тыс. руб.
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 800 тыс. руб.

Пример 2

Организация А приобрела организацию Б за 700 тыс. руб. Остальные условия аналогичны условиям примера 1.

В организации А в бухгалтерском учете по операции приобретения организации Б будут осуществлены следующие записи:

- 1) Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» — 700 тыс. руб.
 Дебет счета 10 «Материалы» — 300 тыс. руб.
 Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — 1000 тыс. руб.
- 2) Дебет счета 01 «Основные средства»
 Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» } 700 тыс. руб.
- 3) Дебет счета 76
 Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» } 300 тыс. руб.

Приобретенная деловая репутация амортизируется в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) линейным способом. Ежемесячно сумму амортизации списывают в дебет счетов учета затрат на производство с кредита счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

Отрицательная деловая репутация организации в полной сумме относится на финансовые результаты деятельности организации.

5.10. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

При инвентаризации нематериальных активов особое внимание обращают на наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительных прав на результаты интеллектуальной собственности (наличие патентов, свидетельств, договоров уступки (приобретения) патентов товарного знака и т. п.).

Необходимо проверить обоснованность включения соответствующих объектов в состав нематериальных активов. Следует при этом иметь в виду, что перечень объектов нематериальных активов в соответствии с п. 4 ПБУ 14/2007 является открытым. Поэтому выявленные при инвентаризации объекты, не соответствующие критериям отнесения их к объектам нематериальных активов, необходимо списать со счета 04 «Нематериальные активы» (лицензии, квартиры и т. п.).

Следует проверить факт действительного использования объектов нематериальных активов в производстве продукции, при выполнении работ, оказании услуг или для управленческих нужд организации. Если объекты нематериальных активов в указанных целях не используются и не выявлено реальное намерение их использовать, то такие объекты подлежат списанию или продаже.

В процессе инвентаризации нематериальных активов проверяют также правильность отражения в отчетности стоимости нематериальных активов, их состава, сумм начисленной амортизации и раскрытия информации в отчетности и пояснительной записке.

Учетные и фактические данные по объектам нематериальных активов, а также выявленные количественные и стоимостные расхождения по соответствующим данным отражают в Инвентаризационной описи нематериальных активов (ф. № ИНВ-1а).

5.11. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО НЕМАТЕРИАЛЬНЫМ АКТИВАМ

При формировании учетной политики по нематериальным активам определяют:

- срок полезного использования объектов;
- способ (метод) начисления амортизации по нематериальным активам;
- значение коэффициента ускорения при использовании способа уменьшаемого остатка;
- необходимость переоценки и обесценения;
- виды нематериальных активов, подлежащих и не подлежащих амортизации;
- первичные документы для учета наличия и движения нематериальных активов;
- способ оценки нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплаты) неденежными средствами;
- даты и объем инвентаризаций нематериальных активов, проводимых сверх обязательных;
- перечень субсчетов и аналитических счетов, открываемых для учета нематериальных активов.

Определение срока полезного использования нематериальных активов. При определении срока полезного использования нематериальных активов принимаются во внимание все возможные экономические и юридические особенности и последствия использования нематериальных активов (обычный цикл жизни актива, особенности функционирования организации, динамика спроса на продукцию, производимую с помощью актива, нормативные и правовые ограничения использования объекта и т. п.). Следует иметь в виду, что срок полезного использования отдельного актива может отличаться от нормативного и фактического срока его существования. Например, при действии патента на изобретение в течение 20 лет срок полезной службы в организации может быть уменьшен.

Выбор способа начисления амортизации по нематериальным активам. По объектам, по которым погашается их стоимость, амортизация начисляется одним из следующих способов:

- линейным — исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования;
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Способ уменьшаемого остатка — это метод ускоренной амортизации нематериальных активов. Его применение вызывает такие же последствия, как и применение ускоренных методов амортизации по основным средствам (за исключением фактора, определяющего сумму налога на имущество).

Способ списания стоимости нематериальных активов пропорционально объему продукции (работ) достаточно широко применяется в добывающих отраслях.

Принятие решения о переоценке и обесценении нематериальных активов. Переоценка нематериальных активов вызывает такие же последствия, как и переоценка основных средств (за исключением фактора, влияющего на сумму налога на имущество). При оценке нематериальных активов изменяются их балансовая стоимость, стоимость внеоборотных активов, величина чистых активов, собственных оборотных средств и ряда других показателей.

Надо отметить следующее: если необходимо увеличить стоимость чистых активов, то выгоднее увеличить стоимость нематериальных активов, чем основных средств, поскольку с нематериальных активов налог на имущество не взимается.

Определение видов нематериальных активов, по которым амортизация не начисляется. По нематериальным активам с неопределенным сроком полезного использования амортизация не начисляется. К таким видам нематериальных активов могут быть отнесены товарные знаки, знаки обслуживания, наименование места происхождения товаров и т. п.

Следует иметь в виду, что отказ от начисления амортизации по некоторым видам нематериальных активов будет оказывать влияние на величину балансовой стоимости нематериальных активов и всех активов, себестоимости продукции, прибыли и многих других показателей эффективности функционирования организации.

Разработка первичных документов по учету нематериальных активов осуществляется организациями самостоятельно исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона «О бухгалтерском учете», определивших перечень обязательных реквизитов в документах и особенностей учитываемых объектов.

Выбор способа оценки нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами. Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение

обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров или других ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость последних определяется исходя из цены, по которой в сравняемых обстоятельствах организация обычно определяет стоимость аналогичных товаров или ценностей.

При невозможности установить стоимость переданных или передаваемых ценностей стоимость полученных нематериальных активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравняемых обстоятельствах приобретаются аналогичные нематериальные активы.

Порядок проведения инвентаризации нематериальных активов должен быть указан в общем плане проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств (см. § 1.15). Перечень субчетов и аналитических счетов, используемых для учета нематериальных активов, указывают в рабочем Плане счетов.

5.12. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сведения о наличии нематериальных активов на начало и конец отчетного периода содержатся в бухгалтерском балансе. Данные о наличии на начало и конец отчетного периода, поступлении и выбытии отдельных видов нематериальных активов содержатся в Пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. В этой же форме отчетности указывается сумма начисленной амортизации по нематериальным активам.

В составе информации об учетной политике организации в соответствии с ПБУ 14/2007 подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов;
- о способах определения амортизации нематериальных активов, а также установленном коэффициенте при начислении амортизации способом уменьшаемого остатка;
- об изменении сроков полезного использования нематериальных активов;
- об изменении способов определения амортизации нематериальных активов.

В бухгалтерской отчетности организации следует раскрывать как минимум следующую информацию по отдельным видам нематериальных активов:

- первоначальная или текущая рыночная стоимость с учетом сумм начисленной амортизации и убытков от обесценения на начало и конец отчетного года;
- стоимость списания и поступления нематериальных активов, иные случаи движения нематериальных активов;
- сумма начисленной амортизации по нематериальным активам с определенным сроком полезного использования;
- первоначальная или текущая рыночная стоимость нематериальных активов с неопределенным сроком полезного использования, а также факторы, свидетельствующие о невозможности надежно определить срок полезного использования таких нематериальных активов, с выделением существенных факторов;
- стоимость переоцененных нематериальных активов, первоначальная стоимость, суммы дооценки и уценки таких нематериальных активов;
- оставшиеся сроки полезного использования нематериальных активов в деятельности, направленной на достижение целей создания некоммерческих организаций;
- стоимость нематериальных активов, подверженных обесценению в отчетном году, а также признанный убыток от обесценения;
- наименование нематериальных активов с полностью погашенной стоимостью, но не списанных с бухгалтерского учета и используемых для получения экономической выгоды;
- наименование, первоначальная или текущая рыночная стоимость, срок полезного использования и иная информация в отношении нематериального актива, без знания которой невозможно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности.

5.13. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ ДВИЖЕНИЯ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Оприходованы нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал		
2	Получены безвозмездно нематериальные активы		
3	Приобретены нематериальные активы		
4	Отражена сумма НДС по приобретенным нематериальным активам		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
5	Списываются расходы по доведению нематериальных активов до состояния, пригодного к использованию		
6	Оприходованы нематериальные активы		
7	Оплачены приобретенные нематериальные активы		
8	Списывается НДС по оприходованным нематериальным активам		
9	Начислена амортизация по нематериальным активам производственного назначения		
10	Начислена амортизация по нематериальным активам непромышленного назначения		
11	Начислена амортизация по объектам: используемым в капитальном строительстве; обслуживающим процесс реализации продукции; используемым в торговой деятельности; используемым в осуществлении расходов будущих периодов		
12	Реализованы нематериальные активы: на остаточную стоимость; на сумму амортизации; на расходы по выбытию; на сумму выручки; на сумму НДС; на сумму прибыли; на сумму убытка		
13	Переданы нематериальные активы в счет вклада в уставные капиталы других организаций: на остаточную стоимость; на сумму амортизации; на стоимость консультационных услуг; на превышение договорной стоимости над остаточной		
14	Переданы безвозмездно нематериальные активы: на остаточную стоимость; на сумму амортизации; на расходы по передаче; на сумму НДС; на сумму убытка		

Проверка выполнения задания

Номер операции	Стороны счета		Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	08, 04	75, 08	12	91	70, 69, 76 и др.
2	08, 04	98, 08		51, 52	91
3	08	60, 76 и др.		91	68
4	19	60, 76 и др.		91	99
5	08	60, 76, 70 и др.		99	91
6	04	08	13	58	04
7	60, 76	51		05	04
8	68	19		58	76
9	20, 23, 26 и др.	05		58	91
10	29	05	14	91	04
11	08, 44, 97	05		05	04
12	91	04		91	70, 69, 76 и др.
	05	04		91	68
				99	91

Глава 6

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

6.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.
5. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н¹.
6. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н¹.
7. Методические рекомендации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.
8. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 1а.
9. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.
10. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 26 декабря 2000 г. № 135н¹.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

6.2. МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫЕ ЗАПАСЫ, ИХ КЛАССИФИКАЦИЯ

В бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

- используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);
- предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);
- используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Классификация материалов. В зависимости от той роли, которую играют разнообразныe производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье и основные материалы — предметы труда, из которых изготавливают продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельскохозяйственного хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко и др.), а материалами — продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.).

Вспомогательные материалы используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (специи в колбасном производстве, смазочные, обтирочные материалы и др.).

Следует иметь в виду, что деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного на производство различных видов продукции.

Покупные полуфабрикаты — сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т. е. составляют их материальную основу.

Возвратные отходы производства — остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и др.).

Топливо подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара и тарные материалы — предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки). Запасные части используют для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности — это часть материально-производственных запасов организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (инвентарь, инструменты и др.).

Кроме того, материалы классифицируют по техническим свойствам и делят на группы: черные и цветные металлы, прокат, трубы и др.

Указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета материально-производственных запасов применяют следующие синтетические счета:

10 «Материалы»;

11 «Животные на выращивании и откорме»;

14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;

15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;

16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;

41 «Товары»;

43 «Готовая продукция»;

забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию».

Как уже указывалось, к счету «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Сырье и материалы»;

2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

3 «Топливо»;

4 «Тара и тарные материалы»;

5 «Запасные части»;

- 6 «Прочие материалы»;
- 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 8 «Строительные материалы»;
- 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;
- 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» и др.

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают их краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике указывают также учетную цену и единицу измерения материалов.

При использовании в учете ЭВМ содержание номенклатуры-ценника можно существенно расширить, вводя в него показатели нормы запаса, номеров синтетических счетов и субсчетов и некоторые другие постоянные признаки.

Единицей учета материальных ценностей является каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т. е. каждый номенклатурный номер.

6.3. ОЦЕНКА МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

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 НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации; полученных организацией по договору дарения или безвозмездно — исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования; приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств) — исходя из стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

Материально-производственные запасы, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась либо которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Материально-производственные запасы, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка материально-производственных запасов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка Российской Федерации, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. В качестве учетных цен на материалы применяются:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);
- планово-расчетные цены;
- средняя цена группы материалов.

Фактическая себестоимость материально-производственных ресурсов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов; наценки (надбавки); комиссионного вознаграждения, уплаченного снабженческим, внешнеэкономическим организациям; таможенных пошлин, расходов на транспортировку, хранение и доставку материальных запасов до места их использования, если они не включены в цену приобретения; затрат по доведению запасов до состояния, пригодного к использованию

в запланированных целях; иных затрат, непосредственно связанных с приобретением материально-производственных запасов.

Исчисление фактической себестоимости изготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Поэтому фактическую себестоимость изготовления исчисляет лишь небольшая часть организаций по основным видам сырья или материалов. В большинстве организаций текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам.

При синтетическом учете материальных ценностей по фактической себестоимости отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным ценам учитываются на синтетическом счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По себестоимости каждой единицы оценивают материально-производственные запасы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т. п.), или запасы, которые не могут быть обычным образом заменены на другие.

При отпуске материалов по себестоимости каждой единицы можно использовать два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене.

Применение второго (упрощенного) варианта допускается при невозможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае разница между фактической себестоимостью приобретенных запасов и их стоимостью по договорным ценам распределяется пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

Первый и второй способы оценки материальных ресурсов являются традиционными для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход — первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т. д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

Таблица 6.1

Оценка материалов по методам средней себестоимости и ФИФО

Показатели	Количество единиц, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
1. Остаток материалов на 1 марта 2015 г.	20	10	200
2. Поступили материалы:			
первая партия	30	10	300
вторая партия	20	12	240
третья партия	40	15	600
Итого за месяц	90	×	1140
Всего с остатком на начало месяца	110	12,18	1340
3. Расходы материалов за месяц:			
а) по способу средней себестоимости	100	12,18	1218
б) по методу ФИФО:			
первая партия с остатком на начало месяца	50	10	500
вторая партия	20	12	240
третья партия	30	15	450
Итого за месяц	100	×	1190
4. Остаток материалов на 1 апреля 2015 г.:			
а) по способу средней себестоимости	10	12,18	121,8
б) по методу ФИФО	10	15	150

Пример оценки расхода 100 ед. материалов по методам средней себестоимости и ФИФО представлен в табл. 6.1.

Применение указанных методов оценки материальных ресурсов ориентирует предприятие на организацию аналитического учета материалов по отдельным партиям (а не только по видам материалов). Можно оценить израсходованные материалы расчетным путем, используя следующую формулу:

$$P = O_{\text{н}} + П - O_{\text{к}},$$

где P — стоимость израсходованных материалов; $O_{\text{н}}$ и $O_{\text{к}}$ — стоимость начального и конечного остатков материалов; $П$ — поступление за месяц.

Оценка материально-производственных запасов на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости).

6.4. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ПОСТУПЛЕНИЯ И РАСХОДА МАТЕРИАЛЬНЫХ ЗАПАСОВ

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств и собственного производства.

Поступающие в организацию материалы целесообразно оформлять бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы: платежное требование (в двух экземплярах: один — непосредственно покупателю, другой — через банк); товарно-транспортные накладные; квитанцию к железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, поступают в бухгалтерию, где проверяется правильность их оформления, после чего их передают ответственному исполнителю по снабжению.

В отделе снабжения по поступающим документам проверяют соответствие объему, ассортименту, срокам поставки, ценам, качеству материалов и другим договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, отдел снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью в отделе снабжения ведут *Журнал учета поступающих грузов*, в котором указывают регистрационный номер,

дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза, номер и дату приходного ордера или акта о приемке запроса о розыске груза. В примечаниях делают отметку об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные требования из отдела снабжения передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций — экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется *коммерческий акт*, который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору выдают *наряд* и *доверенность*, в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад предприятия и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют *приходными ордерами*. Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ценности приходят в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять оприходование материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет *акт о приемке материалов*, который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют **товарно-транспортную накладную**, которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах: первый из них служит основанием для списания материалов у грузоотправителя; второй — для оприходования материалов получателем; третий — для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад материалов собственного изготовления и отходов производства оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах: первый является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад и используется в качестве приходного документа. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании **акта об оприходовании материальных ценностей**, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций и кооперативов, на колхозном рынке или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является **товарный счет или акт (справка)**, составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены, а также данных паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Важным условием контроля за рациональным использованием материалов являются их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются отделами снабжения на основе данных планового отдела об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции.

Все службы предприятия должны иметь список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада материалов, а также выдавать разрешение

на вывоз их с предприятия. Отпускаемые материалы должны быть точно взвешены, измерены и подсчитаны.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют **лимитно-заборными картами**. Они выписываются в двух или трех экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на один месяц. Могут применяться квартальные лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. В них указывают вид операций, номер склада, отпускающего материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода.

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой — складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Лимитно-заборная карта может выписываться в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карте складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материалов со склада.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного **требования-накладной** на замену (дополнительный отпуск материалов). При замене в лимитно-заборной карте заменяемого материала делают запись «Замена, смотри требование № ___» и уменьшают остаток лимита. Не использованные в производстве и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без составления каких-либо дополнительных документов. Применение лимитно-заборных карт значительно сокращает количество разовых документов. Расчеты лимитов и выписка лимитно-заборных карт на современных вычислительных машинах позволяют повысить обоснованность исчисляемых лимитов и уменьшить трудоемкость составления карт.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют **однотрочными** или **многотрочными требованиями-накладными на отпуск материалов**, которые выписываются цехом-

получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя, — у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри предприятия применяют **однострочные** или **многострочные требования-накладные**. Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а второй, с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют **накладными на отпуск материалов на сторону**, которые выписывает отдел снабжения, как правило, в трех экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов: первый экземпляр остается на складе и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов, второй передается получателю материалов, а третий — в бухгалтерию. Если материалы отпускаются с последующей оплатой, то первый экземпляр служит также для выписки бухгалтерией расчетно-платежных документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют **товарно-транспортную накладную**.

Списание материалов оформляют **актом на списание материалов**, который составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать **карточки учета материалов**. С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

На фактически израсходованные материалы подразделение — получатель материалов составляет **акт расхода**, в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают количество изготовленной продукции либо объем выполненных работ. Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют **отчеты о наличии и движении материальных ценностей** и передают их в бухгалтерию.

В небольших организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции. Акты составляются, как правило, подекадно работником предприятия, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

6.5. УЧЕТ ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ НА СКЛАДАХ И В БУХГАЛТЕРИИ

Учет производственных запасов на складах. Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами на предприятиях создаются специализированные склады для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей и других материалов. Кроме центральных заводских складов, в различных структурных подразделениях предприятия могут быть кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

На складах (кладовых) материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них — по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом. Его принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем организации.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет *материальный ярлык* и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указывают наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в *карточках учета материалов*. На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии или вычислительном центре и записывают в них номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и лимит. После этого карточки передают на склад, и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных и т. п.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы запасов, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов можно осуществлять также в *книгах учета материалов*, которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета.

В условиях автоматизации учетных работ и автоматизированного складского хозяйства вместо карточек складского учета применяют систематически составляемые машинограммы — ведомости движения и остатков материалов. В них на основании первичных документов отражают те же данные, что и в карточках складского учета. Однако, в отличие от многочисленных карточек, машинограммы-ведомости ведут лишь по складам и материально ответственным лицам. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе и оперативного управления производством.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных предприятиях (пункты, отделения, заводы) материально ответственные лица (заведующие пунктами и отделениями, мастера заводов) составляют месячные **отчеты о наличии движения материальных ценностей** и представляют их в бухгалтерию.

При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов. Вместе с тем упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Учет материалов в бухгалтерии. Все первичные документы по движению материалов со складов и подразделений организации поступают в бухгалтерию. Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять действенный контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операций по движению материалов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену).

Аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом. При использовании оборотных ведомостей применяют два варианта учета материалов.

При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют **количественно-суммовые оборотные ведомости материалов** по каждому складу и подразделению. В каждой оборотной ведомости выводят итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу или подразделению.

На основе указанных оборотных ведомостей составляют **сводную оборотную ведомость**, в которую переносят итоги указанных оборотных ведомостей по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом. Сводные оборотные ведомости сверяют с данными синтетического учета.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражении по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов. На основании указанных оборотных ведомостей составляют сводные оборотные ведомости. При втором варианте трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Но учет и в этом случае остается громоздким, так как в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивен *сальдовый метод* учета материалов. При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в *сальдовую ведомость* (без оборотов прихода и расхода). После проверки и визирования работником бухгалтерии сальдовую ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляют *сводную сальдовую ведомость*, в которую переносят итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам, складам, подразделениям.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют *ведомости движения материалов* (накопительные ведомости). Они составляются по каждому складу (подразделению) отдельно по приходу и расходу материалов, и учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или их

учетным ценам. По окончании месяца в ведомостях подсчитывают итоги оборотов за месяц в разрезе групп материалов по субсчетам и синтетическим счетам по каждому складу или подразделению.

Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесячно переносят в *сводную ведомость движения материалов*, в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с показателями аналитического учета, т. е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Организации могут составлять *ведомость распределения материалов*, в которой указывают корреспондирующие счета и субсчета по каждому направлению расхода материалов (в стоимостной оценке). В ведомости указывают транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

При автоматизированном учете все учетные регистры составляются при помощи вычислительной техники. Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование следующих основных учетных регистров:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов по неотфактурованным поставкам.

6.6. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

Синтетический учет производственных запасов ведут, как уже отмечалось, на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материалов».

Перечень субсчетов, которые могут быть открыты к счету 10 «Материалы», указан в п. 6.2. Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» отдельные субсчета для учета семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов,

используемых в борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и др.

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам.

При учете материалов по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относят все расходы по их приобретению.

При поступлении материалов дебетуют счет 10 «Материалы» и кредитуют:

- счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительными расходами;

- счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным и водным) организациям;

- счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм;

- счет 20 «Основное производство» — на стоимость возвратных отходов;

- другие счета.

Материальные ценности, полученные от разборки списанных основных средств, и излишки материалов, выявленные при инвентаризации, оценивают по рыночной стоимости и приходуют по дебету счета 10 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, полученные по договору дарения и безвозмездно, принимаются на учет по рыночной стоимости по дебету счета 10 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере списания безвозмездно полученных материалов на счета учета затрат и по другим причинам выбытия (на счета 20, 23, 25, 26, 97 и др. с кредита счета 10) их стоимость списывается со счета 98 в кредит счета 91.

Сельскохозяйственные организации продукцию собственного производства текущего года отражают на счете 10 «Материалы» в течение года по плановой себестоимости (дебет счета 10, кредит счета 20 «Основное производство»). После составления годовой отчетной калькуляции плановую себестоимость материалов корректируют до фактической себестоимости способом «красное сторно» (если фактическая себестоимость оказалась ниже плановой) или способом дополнительных проводок (если фактическая себестоимость выше плановой).

При приемке материалов от поставщиков могут быть выявлены излишки или недостачи фактически поступившего количества материалов по сравнению с документальными данными, оформляемые актом. Излишки приходуют по акту и расценивают по учетным

ценам организации или по отпускным ценам. Затем отдел снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выслать платежное требование на стоимость излишков.

Порядок учета недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов, изложен в § 6.7.

Аналитический учет поступления материалов в значительной мере зависит от выбора учетной цены. Если в качестве учетных цен применяют средние покупные цены, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по средним ценам. Наценки сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительные расходы по всем поступившим материалам учитывают на одном аналитическом счете «Транспортно-заготовительные расходы и наценки снабженческих и сбытовых организаций».

Если учетной ценой служит плановая себестоимость материалов, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости, а разницу между фактической и плановой себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете «Отклонения фактической себестоимости от плановой».

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по учетным ценам. При этом составляют следующую бухгалтерскую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству)

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам)

Дебет других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.)

Кредит счета 10 «Материалы» или других счетов по учету материалов.

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам.

Необходимо отметить, что если при продаже или мене материалов не исполнены необходимые условия признания выручки, то отпущенные материалы списываются с кредита счета 10 не в дебет счета 91, а в дебет счета 45 «Товары отгруженные». После признания выручки от продажи материалов они списываются с кредита счета 45 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При списании материалов (вследствие непригодности) они списываются со счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В зависимости от конкретных причин списания со счета 94 списанные материалы относят на счета учета затрат на производство и издержек обращения, расчетов по возмещению материального ущерба (счет 73) или финансовых результатов (счет 91).

Стоимость материалов по учетным ценам между различными счетами издержек производства и другим направлениям выбытия материалов распределяют на основании ведомости распределения материалов, которую составляют по данным первичных документов о расходе материалов.

По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам (счета 20, 23, 25, 26 и др.). При этом если фактическая себестоимость выше учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу (что возможно при использовании в качестве учетной цены плановой себестоимости материалов) — способом «красное сторно», т. е. отрицательными числами.

Отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены и найденное отношение умножают на стоимость отпущенных и оставшихся материалов по учетным ценам.

Процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от твердой учетной цены (x) определяется по следующей формуле:

$$x = \frac{(O_n + O_n) \times 100}{УЦ_n + УЦ_n},$$

- где O_n — отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам на начало месяца;
- O_n — отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам по поступившим материалам за месяц;
- $УЦ_n$ — стоимость материалов в твердых учетных ценах на начало месяца;
- $УЦ_n$ — стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетным ценам.

Особенности аналитического учета материалов по средним покупным ценам рассмотрены на примере операций, представленных в табл. 6.2. Дополнительные данные приведены далее.

Таблица 6.2

Бухгалтерские проводки по учету материалов

№ п/п	Операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			дебет	кредит
1	Акцептованы платежные требования поставщиков за поступившие основные материалы по средним покупным ценам (без НДС):			
	сахар	7000		
	соль	3000		
	прочие основные материалы	190 000		
	Итого	200 000	10	60
	НДС по материалам	20 000	19	60
2	Начислено на автобазе за доставку:			
	сахара	150		
	соли	2000		
	прочих материалов	2850		
	Итого	5000	10	60
	НДС по транспортным услугам	900	19	60
3	Списываются по средним покупным ценам отпущенные со склада основному производству:			
	сахар	7000		
	соль	1500		
	прочие основные материалы	171 500		
	Итого	180 000	20	10
4	Списываются по средним покупным ценам отпущенные со склада вспомогательным производствам:			
	соль	1500		
	прочие основные материалы	8500		
	Итого	10 000	23	10
5	Списываются транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к израсходованным материалам:			
	на основное производство	3600	20	
	на вспомогательные производства	200	23	
	Итого	3800	—	10

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Сумма, руб.	Корреспондирующие счета	
			дебет	кредит
6	Оплачено с расчетного счета поставщикам	225 900	60	51
7	Списывается НДС по приобретенным материалам	20 000	68	19

На начало месяца фактическая себестоимость складских запасов основных материалов составила 101 000 руб. Стоимость всех видов материалов по средним покупным ценам составила 100 000 руб., в том числе сахара — 3500 руб., соли — 1500 руб., прочих основных материалов — 95 000 руб., транспортно-заготовительные расходы по основным материалам составили 1000 руб. Сумма НДС по основным материалам на начало месяца составила 15 000 руб.

Для определения сумм транспортно-заготовительных расходов, списываемых на основное производство (пятая операция в табл. 6.2), находят отношение этих расходов к стоимости материалов по средним покупным ценам и найденное отношение умножают на стоимость израсходованных материалов по средним покупным ценам:

$$\frac{(1000 + 5000) \times 100}{100\ 000 + 200\ 000} = 2\%;$$

$$2\% \times 180\ 000 = 3600 \text{ руб.};$$

$$2\% \times 10\ 000 = 200 \text{ руб.}$$

На синтетических и аналитических счетах указанные операции отражают следующим образом.

Синтетический учет материалов

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Счет 10 «Материалы»

Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
6)	225 900	1)	220 000	Сальдо	101 000		
		2)	5900	1)	200 000	3)	180 000
				2)	5000	4)	10 000
						5)	3800
Оборот	225 900	Оборот	225 900	Оборот	205 000	Оборот	193 800
				Сальдо	112 200		

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
3)	180 000		
5)	3600		
Оборот	183 600		

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дебет		Кредит	
4)	10 000		
5)	200		
Оборот	10 200		

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Дебет		Кредит	
Сальдо	15 000	7)	20 900
1)	20 000		
2)	900		
Оборот	20 900	Оборот	20 900
Сальдо	15 000		

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет		Кредит	
7)	20 900		

Аналитический учет материалов

Счет «Сахар»

Дебет		Кредит	
Сальдо	3500	3)	7000
1)	7000		
Оборот	7000	Оборот	7000
Сальдо	3500		

Счет «Соль»

Дебет		Кредит	
Сальдо	1500	3)	1500
1)	3000	4)	1500
Оборот	3000	Оборот	3000
Сальдо	1500		

Счет «Прочие основные материалы»

Дебет		Кредит	
Сальдо	95 000		
1)	190 000	3)	171 500
		4)	8500
Оборот	190 000	Оборот	180 000
Сальдо	105 000		

Счет «Транспортно-заготовительные расходы»

Дебет		Кредит	
Сальдо	1000		
2)	5000	5)	3800
Оборот	5000	Оборот	3800
Сальдо	2200		

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (материалы, животные на выращивании и откорме, товары).

В дебет счета 15 относят покупную стоимость материальных ценностей, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщика, и другие расходы по приобретению материалов с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. в зависимости от того, откуда поступили материальные ценности, от характера расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию.

Материально-производственные запасы, фактически поступившие в организацию, списывают по учетным ценам с кредита счета 15 в дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и 41 «Товары».

Сумму разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывают с кредита счета 15 в дебет счета 16. Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути.

Израсходованные или проданные материально-производственные запасы списывают на счета издержек производства (обращения) и продажи с кредита материальных счетов по учетным ценам.

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для учета разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах. Этот счет используют только в том случае, если на счетах 10, 11, 41 синтетический учет ведут по учетным ценам.

Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных материально-производственных запасов и стоимостью их по учетным ценам списывают с кредита счета 16 в дебет счетов издержек производства или обращения или других счетов пропорционально стоимости израсходованных материально-производственных запасов по учетным ценам.

Аналитический учет по счету 16 ведут по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

Особенности бухгалтерских записей на счетах при синтетическом учете материальных ценностей по фактической себестоимости и по учетным ценам приведены на рис. 6.1.

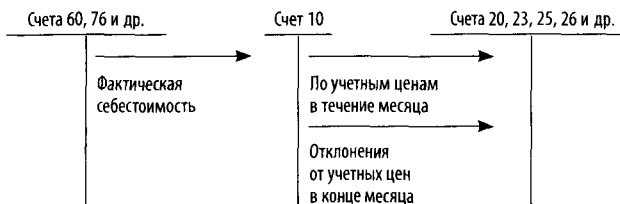
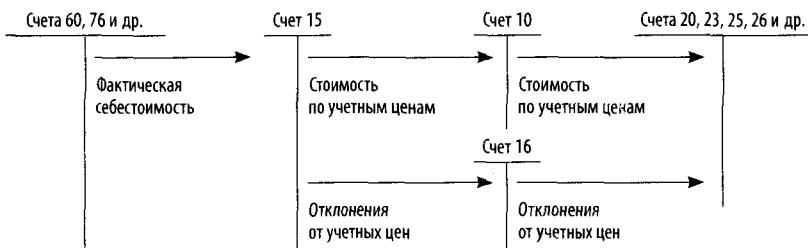
Первый вариант*Второй вариант*

Рис. 6.1. Схема бухгалтерских записей на счетах

6.7. УЧЕТ НЕДОСТАЧ И ПОРЧИ, ОБНАРУЖЕННЫХ ПРИ ПРИЕМКЕ МАТЕРИАЛОВ

Методическими указаниями по учету МПЗ (6) установлен следующий порядок учета недостач и порчи материалов, обнаруженных при их приемке.

Сумма недостач и порчи в *пределах норм естественной убыли* определяется умножением количества недостающих или испорченных материалов на договорную (продажную) стоимость поставщика (без НДС и транспортных расходов). Исчисленная сумма недостач или порчи отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов расчетов (60 или 76). Одновременно сумма недостач или порчи списывается с кредита счета 94 на счета учета транспортно-заготовительных расходов или отклонений в стоимости материальных запасов (счет 10 или 16).

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходятся по ценам возможной продажи. На эту стоимость уменьшают сумму потерь от порчи.

Недостачи и порчу материалов *сверх норм естественной убыли* учитывают по фактической себестоимости, включая транспортно-

заготовительные расходы, НДС и акцизы по дебету счетов учета расчетов по претензиям (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям») и кредиту счетов по учету расчетов (60, 76).

При поступлении недостающих материалов от поставщиков они приходуются по дебету счетов учета материалов с кредита счета 76. При этом списанная с кредита счета 76 сумма НДС отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При отсутствии оснований для предъявления претензий суммы недостач или потерь от порчи списываются покупателем на счет 94 с кредита счетов учета расчетов (60 или 76).

6.8. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ В ПУТИ И НЕОТФАКТУРОВАННЫХ ПОСТАВОК

Стоимость оплаченных материалов, не поступивших в течение отчетного периода в организацию или не ввезенных со склада поставщиков, учитывают в бухгалтерском учете как дебиторскую задолженность.

Поступающие материалы, не сопровождающиеся платежными документами от поставщиков (неотфактурованные поставки), приходят по *акту о приемке материалов*, составляемому на складе. Оприходование неотфактурованных поставок осуществляют по учетным ценам или по рыночным ценам, если в качестве учетных цен используют фактическую себестоимость материалов, и отражают по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 60.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их цена корректируется с учетом поступивших документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступают в следующем году, то:

- учетная стоимость материальных запасов не меняется; величина НДС принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;

- уточняются расчеты с поставщиком. При этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материалов и их фактической стоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы, следующим образом:

- уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);

— увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счета 91 (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

6.9. УЧЕТ ЖИВОТНЫХ НА ВЫРАЩИВАНИИ И ОТКОРМЕ

Для обобщения информации о наличии и движении молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, взрослого скота, выбракованного из основного стада, и скота, принятого от населения для продажи, используют счет 11 «Животные на выращивании и откорме».

При значительном поголовье животных, птицы, зверей и кроликов в дополнение к счету 11 целесообразно открыть субсчета:

- «Молодняк животных»;
- «Животные на откорме»;
- «Птица»;
- «Звери»;
- «Кролики»;
- «Семьи пчел»;
- «Животные, принятые от населения для продажи»;
- «Прочие животные».

На субсчетах животных, птицу и кроликов учитывают по количеству голов, живой массе, стоимости.

Бухгалтерские записи по счету 11 осуществляют на основании первичных бухгалтерских документов, применяемых в организациях агропромышленного комплекса.

Основными первичными документами и учетными регистрами по учету наличия и движения животных, птицы, кроликов, зверей являются:

- *акт на оприходование приплода животных* (применяется для оформления приплода животных);
- *акт на вывод и сортировку суточного молодняка* (применяется в птицеводстве);
- *акт на оприходование приплода зверей* (используется для учета приплода зверей и кроликов);
- *ведомость взвешивания животных*;
- *расчет определения прироста живой массы скота*;
- *книга учета движения скота и птицы*;
- *отчет о движении скота и птицы на ферме*;
- *акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами*;

- *товарно-транспортная накладная* (выписывается при продаже животных);
- *акт на выбытие животных и птицы;*
- *ведомость аналитического учета животных* (используется для аналитического учета движения животных в бухгалтерии);
- *журнал-ордер № 14-АПК.*

Затраты по выращиванию или откорму животных, птицы, зверей, кроликов, пчел учитывают на счетах 20 «Основное производство» или 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Приобретенные животные приходятся по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 11 с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов (71, 75, 91, 98 и др.). Если животные учитываются по учетным ценам, все затраты по приобретению вначале учитывают на счете 15 «Заготовление материальных ценностей». Со счета 15 стоимость животных по учетным ценам списывают на счет 11.

Животные, выбракованные из основного стада, приходятся по счету 11 с кредита счета 01 «Основные средства». При этом продуктивный скот принимается на учет по первоначальной стоимости, а рабочий скот — в размере фактически полученных сумм от продажи и выбраковки.

Полученный приплод приходится по дебету счета 11 с кредита счетов, на которых учитывают затраты по содержанию животных, принесших приплод (со счета 20 или 29).

Стоимость привеса молодняка крупного рогатого скота, свиней и животных на откорме (нагуле), а также стоимость прироста молодняка животных (жеребят и др.) ежемесячно относят на счет 11 с кредита счета 20 или 29 по плановой себестоимости. В конце отчетного года плановая себестоимость привеса или прироста доводится до фактической способом дополнительной проводки и способом «красное сторно».

Продажу животных и птицы и выдачу их работникам в порядке натуральной оплаты отражают по кредиту счета 11 и дебету счета 90 «Продажи».

Перевод молодняка животных в основное стадо отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 11 с последующим списанием молодняка со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

При переводе молодняка в старшие возрастные учетные группы и при внутрихозяйственном перемещении животных с одной формы на другую осуществляют записи по кредиту и дебету счета 11.

Животные, переданные в счет вклада в уставный капитал других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору просто-

го товарищества, списываются по балансовой стоимости с кредита счета 11 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Разница между балансовой стоимостью животных и согласованной суммой вклада в уставный капитал других организаций отражается на счетах 58 и 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость павших и забитых животных в связи с эпидемией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными событиями списывают с кредита счета 11 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве чрезвычайных расходов.

Стоимость павших и вынужденно забитых животных по другим причинам списывают с кредита счета 11 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта, технические жиры и т. п. оценивают по ценам возможного использования или продажи и приходуют с кредита счетов 20 или 29 как выход побочной продукции.

Аналитический учет по счету 11 ведут по местам содержания животных, по видам, полу, половозрастным группам и т. д., установленным для учета затрат на выращивание и откорм животных.

6.10. УЧЕТ СПЕЦИАЛЬНОГО ИМУЩЕСТВА (СПЕЦИАЛЬНОГО ИНСТРУМЕНТА, СПЕЦИАЛЬНЫХ ПРИСПОСОБЛЕНИЙ, СПЕЦИАЛЬНОГО ОБОРУДОВАНИЯ И СПЕЦИАЛЬНОЙ ОДЕЖДЫ)

Особенности учета специального имущества определены Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (10). Данным документом специальное имущество включено в состав оборотных активов и для этого имущества определен особый порядок отнесения его стоимости в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Приемка и оприходование специального имущества на склады организации оформляется, как правило, путем составления приходных ордеров. При изготовлении специального имущества собственными силами организации окончание работ подтверждается *актом выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды*. Передача цехами — изготовителями специального имущества на склады организации оформляется *требованиями-накладными* или *накладными*. Могут использоваться также самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов по движению специального имущества.

Поступившее на склад специальное имущество отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов.

Передача специального имущества в производство (эксплуатацию) может оформляться *требованиями-накладными, накладными, лимитно-заборными картами* или специально разработанными *формами первичных учетных документов*.

Переданное в производство специальное имущество списывается в дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Аналитический учет специального имущества, находящегося в производстве, ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости с указанием даты поступления в производство, мест эксплуатации и материально ответственных лиц. Аналитический учет ведется, как правило, в книгах по форме оборотных ведомостей или в электронном виде.

Для списания стоимости переданной в производство *специальной оснастки* разрешается использовать два способа:

- пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейный способ.

Первый способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которых непосредственно связан с объемом производства (прокатные валки, штампы, пресс-формы и т. п.). Линейный способ рекомендуется применять для видов специальной оснастки, физический износ которых непосредственно не связан с объемом производства (стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и т. п.).

Стоимость *специальной одежды* погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников указанными средствами индивидуальной защиты.

Погашение стоимости специального имущества, находящегося в эксплуатации, отражается по дебету счетов учета затрат по производству и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

При досрочном прекращении производственного процесса остаточную стоимость специальной оснастки списывают со счета 10

«Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» на увеличение прочих расходов (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или использования в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент ее передачи в производство. Стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, также сразу разрешается списывать в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент передачи ее работникам организации.

Следует отметить, что с 1 января 2015 г. организации вправе самостоятельно определять порядок списания малоценного имущества со сроком полезного использования свыше 12 месяцев (прописав его в учетной политике).

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специального имущества (замена отдельных узлов и деталей, заточка инструмента и т. п.) включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Списание специального имущества осуществляется только при его фактическом физическом выбытии.

Доходы и расходы, связанные со списанием специального имущества, отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве прочих доходов и расходов (т. е. учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

Списание специальной оснастки оформляется **актом на списание**. Для списания специальной оснастки можно использовать также акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов и акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов.

Выявленную недостачу специального имущества оформляют **актом о выявленной недостаче**. На основании указанного акта специальное имущество, находящееся на складе организации, списывают по фактической себестоимости приобретения или изготовления с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе», в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Специальное имущество, находящееся в эксплуатации, списывается по остаточной стоимости с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации», в дебет счета 94. Остаточная стоимость специального имущества определяется вычитанием из фактической себестоимости приобретения или изготовления части его стоимости, списанной на себестоимость продукции.

Со счета 94 стоимость недостающего специального имущества списывают в зависимости от конкретных причин в дебет счетов

учета затрат на производство, расчетов по возмещению материального ущерба и финансовых результатов в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов.

Специальное имущество, пришедшее в негодность, выбывшее вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий, а также других чрезвычайных обстоятельств, списывается в порядке, установленном для списания недостачи специального имущества.

6.11. УЧЕТ ФОРМИРОВАНИЯ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» (5) перед составлением бухгалтерского баланса за год фактическая себестоимость материальных ценностей сравнивается с их рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). При этом если фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается ниже их рыночной стоимости, то указанные ценности отражаются в балансе по фактической себестоимости. Если же, наоборот, фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается выше их рыночной стоимости, то материальные ценности должны отражаться в балансе по рыночной стоимости, т. е. за вычетом резерва под снижение стоимости материальных запасов.

Сумму резерва под снижение стоимости материальных запасов определяют сопоставлением фактической себестоимости с рыночной стоимостью по каждому номенклатурному номеру или по группам однородных материальных ценностей (в случае, когда рыночная фактическая себестоимость превышает рыночную стоимость материалов).

На общую сумму резервов под снижение стоимости материальных ценностей дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена указанная выше запись, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Закрытие счета 14 осуществляют исходя из предположения полного расходования материальных ценностей в следующем отчетном периоде.

Остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» показывает превышение фактической себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Следует отметить, что счет 14 применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10 «Материалы», но и по другим средствам в обороте — незавершенному производству, готовой продукции, товарам и т. п. Поэтому при составлении бухгалтерского баланса за год сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». После такого сопоставления материальные ценности отражают в балансе в нетто-оценке — по аналогии с внеоборотными активами, вложениями в акции других организаций, котирующихся на фондовой бирже, дебиторской задолженностью, под которую создаются резервы сомнительных долгов.

6.12. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ

Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Излишки материально-производственных запасов, выявленные в результате проведенной инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете коммерческих организаций как прочие доходы (дебетуют счет 10 «Материалы», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»), а в некоммерческих организациях относятся на увеличение доходов.

При выявлении фактов недостач, хищений, порчи материалов их фактическая себестоимость или ее часть (при порче материалов) списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Со счета 94 стоимость недостающих и испорченных материалов списывают на счета издержек производства и обращения (если потери в пределах норм), в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» (при установлении конкретных виновников), в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при отсутствии конкретных виновников или если во взыскании недостающих или испорченных ценностей отказано судом). В некоммерческих организациях недостачи сверх норм убыли при отсутствии виновников списывают на увеличение расходов.

Стоимость материалов, утраченных в результате стихийных бедствий или иных форс-мажорных обстоятельств, списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Материалы, израсходованные при ликвидации последствий стихийных бедствий, также списываются со счета 10 на счет 91.

6.13. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫМ ЗАПАСАМ

Основными элементами учетной политики по МПЗ являются:

- определение порядка документального оформления их поступления и выбытия;
- выбор методов оценки материальных запасов;
- установление стоимостного лимита отнесения актива к основным средствам или материальным запасам;
- выбор варианта синтетического учета материальных запасов;
- определение порядка учета и распределения транспортно-заготовительных расходов;
- определение порядка списания специального имущества;
- определение порядка формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

Определение порядка документального оформления поступления и выбытия материалов. Как уже отмечалось, для учета движения МПЗ могут использоваться формы первичной документации:

- унифицированные;
- отраслевые;
- разработанные организацией самостоятельно.

Разработанные организацией формы первичных учетных документов по движению МПЗ и порядок оформления приемки и отпуска материалов должны быть приведены в учетной политике организации.

Приемку материалов можно оформлять приходным орденом (ф. № М-4) или специальным штампом с реквизитами приходного ордера. В оттиске штампа проставляют следующие реквизиты:

- номер приходного ордера и дата приемки;
- наименование организации и ее подразделения;
- должности и подписи тех, кто принял и сдал материалы.

Организациям разрешается составлять отдельный список наименований и устанавливать особые правила оформления первичных учетных документов на выдачу особо дефицитных и дорогостоящих запасов (запасов особого учета).

Передача специального имущества (специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды) в производство (эксплуатацию) может оформляться *требованиями-накладными* (ф. № М-11), *накладными* (ф. № М-15), *лимитно-заборными картами* или специально разработанными *формами первичных учетных документов*.

Изложенные особенности документального оформления движения МПЗ целесообразно указывать в учетной политике организации.

Выбор методов оценки производственных запасов. Израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.) разрешается отражать в учете одним из следующих методов оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам ресурсов;
- по себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО).

При выборе варианта оценки израсходованных материалов следует принимать во внимание уровень инфляции, финансовое состояние организации, политику ценообразования и налогообложения, а также условия реализации продукции.

В условиях инфляции себестоимость незавершенного производства, отгруженной и проданной продукции снижается при использовании метода ФИФО и оказывается примерно средней при использовании средней себестоимости материалов.

Изменение себестоимости оказывает влияние на сумму прибыли и налога на прибыль.

Метод ФИФО целесообразно использовать организациям, вынужденным продавать продукцию или оказывать услуги по низким ценам, что позволит избежать санкции со стороны налоговых органов за продажу продукции или оказание услуг ниже себестоимости.

Кроме того, следует иметь в виду, что способ оценки израсходованных материалов может оказать влияние на стоимость остатка неизрасходованных материалов. При использовании метода ФИФО стоимость остатков материалов на конец месяца в условиях инфляции увеличивается.

Изменение стоимости остатков материалов, незавершенного производства, отгруженной продукции на конец месяца может оказать существенное влияние на величину оборотных активов, используемых при исчислении основного показателя финансовой устойчивости организации — коэффициента *текущей* платежеспособности.

Элемент учетной политики — *установление стоимостного лимита отнесения актива к основным средствам или материальным запасам* — рассмотрен в § 4.13.

Выбор варианта синтетического учета материальных запасов. Синтетический учет МПЗ может осуществляться:

- по фактической себестоимости приобретения (заготовления);
- по учетным ценам.

При втором варианте синтетического учета МПЗ отклонения фактической себестоимости по приобретенным МПЗ от их стоимости по учетным ценам отражаются на отдельном синтетическом счете, что позволяет осуществлять оперативный контроль за указанными отклонениями, повысить контрольные функции учета, объективно оценивать деятельность работников, занимающихся приобретением МПЗ, способствует внедрению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Определение порядка учета и распределения транспортно-заготовительных расходов. В соответствии с Методическими указаниями по учету МПЗ (6) транспортно-заготовительные расходы (ТЗР) организации можно:

- а) учитывать на отдельном счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- б) учитывать на отдельном субсчете к счету 10 «Материалы»;
- в) непосредственно включать в фактическую себестоимость материалов.

При выборе варианта учета и списания ТЗР необходимо учитывать масштабы производства, удельный вес ТЗР и себестоимости приобретенных сырья и материалов и себестоимости произведенной продукции и ряд других факторов. При этом организация должна стремиться к как можно более точному учету ТЗР по отдельным видам сырья и материалов.

Выбор способа списания стоимости переданных в производство специальной оснастки и специальной одежды. В соответствии с Методическими указаниями (10) для списания стоимости переданной в производство *специальной оснастки* разрешается использовать два способа:

- пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг);
- линейный способ.

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или использования в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент ее передачи в производство. Стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой не

превышает 12 месяцев, также сразу разрешается списывать в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент передачи ее работникам организации.

Определение порядка формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв под снижение стоимости материальных ценностей может создаваться:

- а) по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете;
- б) по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ.

Применение первого варианта позволяет более точно определить стоимость материалов в нетто-оценке.

6.14. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам) исходя из способа использования в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально-производственные запасы, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество, либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные под залог покупателю, учитываются в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности по материально-производственным запасам подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки запасов;
- о стоимости запасов, переданных под залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

6.15. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
Учет материально-производственных запасов по фактической себестоимости			
1	Оприходованы производственные запасы, поступившие от поставщиков		
2	Отражена сумма НДС по поступившим ценностям		
3	Оплачена задолженность поставщикам		
4	Списана сумма НДС по оплаченным ценностям		
5	Отражены расходы по заготовке производственных запасов		
6	Оприходованы отходы из основного и вспомогательного производств		
7	Оприходованы материалы, произведенные вспомогательными цехами		
8	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации основных средств		
9	Получены безвозмездно от других организаций материальные ценности		
10	Списаны по плановой себестоимости материалы, отпущенные на капитальные вложения, основное и вспомогательное производства, цеховые и общезаводские нужды, расходы будущих периодов, расходы на продажу		
11	Списаны материалы на непроизводственные нужды		
12	Списана сумма НДС по материалам, использованным на непроизводственные нужды		
13	Реализованы материалы		
14	Начислен НДС, приходящийся на реализованные материалы		
15	Переданы безвозмездно материальные ценности		
16	Списан финансовый результат от безвозмездной передачи		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
17	Начислен НДС по безвозмездно переданным материальным ценностям		
18	Списаны по окончании месяца отклонения фактической себестоимости материалов от их плановой себестоимости		
Учет материально-производственных запасов по учетным ценам			
19	Акцептованы счета поставщиков за приобретенные производственные запасы		
20	Отражена сумма НДС по производственным запасам		
21	Оплачена задолженность поставщикам		
22	Списана сумма НДС по оплаченным ценностям		
23	Отражены расходы по заготовке производственных запасов		
24	Оприходованы производственные запасы по учетным ценам		
25	Списаны отклонения фактической себестоимости производственных запасов от их стоимости по учетным ценам		
26	Списаны по учетным ценам материалы по направлениям расхода, указанным в операции 10		
27	Списаны по окончании месяца отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам		

Проверка выполнения задания

Номер операции	Стороны счета		Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	10, 11	60, 76	7	10	23
2	19	60, 76	8	10	91
3	60, 76	51, 52	9	10	98
4	68	19	10	08, 20, 23, 25	10
5	10	70, 60, 76 и др.		26, 97, 44	
6	10	20, 23	11	29, 91	10

Окончание таблицы

Номер операций	Стороны счета		Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
12	29, 91	68	21	60, 76	51, 52
13	91	10	22	68	19
14	91	68	23	15	23, 70, 69, 71 76, 50 и др.
15	91	10	24	10, 11	15
16	99	91	25	16	15
17	91	68	26	08, 20, 23, 25 26, 97, 44	10
18	08, 20, 23, 25 26, 97, 44	10	27	08, 20, 23, 25 26, 97, 44	16
19	15	60, 76			
20	19	60, 76			

Глава 7

УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

7.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Трудовой кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ.

4. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ.

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

7. Временная инструкция о порядке удержаний алиментов по исполнительным документам, переданным для производства взыскания предприятиям, учреждениям и организациям: письмо Министерства юстиции РФ от 10 сентября 1993 г. № 339.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н¹.

9. Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы: постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007 г. № 922.

10. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты: постановление Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1.

11. Об особенностях направления работников в служебные командировки: постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

7.2. ВИДЫ, ФОРМЫ И СИСТЕМЫ ОПЛАТЫ ТРУДА, ПОРЯДОК ЕЕ НАЧИСЛЕНИЯ

Оплата труда — это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Заработная плата — это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Выплата заработной платы обычно производится в денежной форме в валюте РФ (в рублях). В соответствии с коллективным или трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться в иных формах, не противоречащих законодательству РФ. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от общей суммы заработной платы.

Основными видами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная. Первые два вида оплаты труда имеют свои системы: простая повременная, повременно-премиальная, прямая сдельная, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенно-сдельная.

При **повременной оплате** оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

Заработок рабочего определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

При **повременно-премиальной системе оплаты труда** к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к тарифной ставке или к другому измерителю. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются табели.

При **прямой сдельной системе** оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выпол-

ненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. **Сдельно-премиальная система оплаты труда** рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т. п.). При **сдельно-прогрессивной системе** оплата повышается за выработку сверх нормы. При **косвенно-сдельной системе** оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Труд некоторых работников иногда оплачивается и по сдельной, и по повременной оплате труда, например оплата труда руководителя небольшого коллектива, который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

Аккордная оплата труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Расчет заработка при **сдельной оплате труда** осуществляется по документам о выработке.

Кроме указанных, в организации могут применяться следующие системы оплаты труда:

- на комиссионной основе (размер оплаты устанавливают в процентах от выручки);
- бестарифная (оплата зависит от трудового вклада работника в деятельность организации);
- плавающих окладов (оплата зависит от суммы денежных средств, направляемых на выплату заработной платы).

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет **учет отступлений от нормальных условий работы**, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. Доплаты оформляют следующими документами:

- **дополнительные операции**, не предусмотренные технологией производства, — нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали);

- **отклонения от нормальных условий работы** — листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку.

Размеры доплат и условия их выплаты организации устанавливаются самостоятельно и фиксируются в коллективном или трудовом договоре;

• **простой не по вине рабочих** — листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простой сумму оплаты. Время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей среднего заработка работника. Простой по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый, или окончательный, брак оформляют **актом о браке** или **ведомостью о браке**, кроме того, его отмечают в первичных документах по учету выработки. Исправимый брак актом или ведомостью о браке не оформляют.

Брак, возникший не по вине работника, оплачивается наравне с годными изделиями. Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

Оплата часов ночной работы (с 22 до 6 ч). Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 ч.

Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере за каждый час сверхурочной работы. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 ч в год.

К сверхурочным работам и к работе в ночное время не допускаются беременные женщины, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

Оплата работы в выходные и праздничные дни. Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или по соглашению сторон в денежной форме. Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

- а) сельщикам — не менее чем по двойным сельским расценкам;
- б) оплачиваемым по часовым (дневным) ставкам — в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки;
- в) получающим месячный оклад — в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась

в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

Оплата очередных отпусков. Право на отпуск работникам предоставляется по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии. За работником, находящимся в отпуске, сохраняют его средний заработок. Расчет отпускных начиная со 2 апреля 2014 г. осуществляется с учетом среднемесячного числа календарных дней 29,3.

Оплата перерывов в работе кормящих матерей. Работающим женщинам, имеющим детей в возрасте до 1,5 лет, установлены дополнительные перерывы. Время этих перерывов засчитывается в счет рабочего времени и подлежит оплате в размере среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица.

Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и его среднего заработка: при непрерывном стаже работы до пяти лет — 60% заработка; от пяти до восьми лет — 80% заработка; от восьми лет и более — 100% заработка.

Независимо от стажа работы пособие выдается в размере 100%:

- вследствие трудового увечья или профессионального заболевания;
- работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным по льготам к инвалидам ВОВ;
- лицам, имеющим на своем иждивении троих детей и более, не достигших 16 лет (учащиеся — 18 лет);
- по беременности и родам.

Расчет пособия по болезни осуществляется следующим образом.

Определяется средний заработок за два года, предшествующих году наступления страхового случая. При этом учитываются только те суммы, на которые начислялись взносы на обязательное социальное страхование по правилам, установленным в Федеральном законе от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ.

Средний заработок за каждый год сравнивают с предельной величиной базы для начисления страховых взносов в ФСС РФ. При превышении фактического среднего заработка указанного лимита пособие рассчитывают исходя из предельной величины базы.

Средний дневной заработок определяют делением заработка за два года на 730.

Размер пособия корректируют на продолжительность страхового стажа.

Сумма пособия определяется умножением среднего дневного заработка на количество календарных дней болезни.

При расчете **пособий по беременности и родам и уходу за ребенком** необходимо определить:

- средний заработок за два года, предшествующих году наступления страхового случая, и разделить эту сумму на число календарных дней в указанном периоде. Из расчета исключаются календарные дни, приходящиеся на следующие периоды:

- периоды временной нетрудоспособности, отпуска по беременности и родам, отпуска по уходу за ребенком;

- дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за ребенком-инвалидом;

- период освобождения работника от работы с полным или частичным сохранением заработной платы в соответствии с законодательством Российской Федерации, если на сохраняемую заработную плату за этот период страховые взносы не начислялись.

Следует при этом иметь в виду, что средний заработок учитывается за каждый год в сумме, не превышающей предельную величину базы по страховым взносам за соответствующий год.

Назначение и выплата пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, ежемесячного пособия по уходу за ребенком осуществляются страхователем по месту работы (службы, иной деятельности) застрахованного лица.

Если застрахованное лицо занято у нескольких страхователей, пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам назначаются и выплачиваются ему страхователями по всем местам работы, а ежемесячное пособие по уходу за ребенком — страхователем по одному месту работы по выбору застрахованного лица.

Помимо указанных случаев (оплата перерывов в работе кормящих матерей, отпусков, пособий по временной нетрудоспособности (с учетом стажа работы)), средний заработок сохраняется:

- за работниками, находящимися в медицинском учреждении на обследовании, обязанными проходить такое обследование;

- за донорами в день обследования и в день сдачи крови, а также за предоставленный им день отдыха после каждого дня сдачи крови и в ряде других случаев, установленных законодательством. Порядок расчета средней заработной платы устанавливается постановлениями Правительства РФ (9).

Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом МРОТ.

7.3. ДОКУМЕНТЫ ПО УЧЕТУ ЛИЧНОГО СОСТАВА, ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы целесообразно использовать унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 (10).

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (ф. № Т-1) и приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (ф. № Т-1а) применяются для оформления и учета принимаемых на работу по трудовому договору. Составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию.

В приказах указываются наименование структурного подразделения, профессия (должность), испытательный срок, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника, для выполнения определенной работы и др.).

Подписанный руководителем организации или уполномоченным на это лицом приказ объявляют работнику (работникам) под расписку. На основании приказа в трудовую книжку вносится запись о приеме на работу, заполняется личная карточка, а в бухгалтерии открывается лицевой счет работника.

Личная карточка работника (ф. № Т-2) и личная карточка государственного служащего (ф. № Т-2ГС) заполняются на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения, страхового свидетельства государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Личная карточка государственного служащего (ф. № Т-2ГС(МС)) применяется для учета лиц, замещающих государственные должности государственной службы.

Штатное расписание (ф. № Т-3) применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации. Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченного им лица.

Учетная карточка научного, научно-педагогического работника (ф. № Т-4) применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников.

Заполняется на основании соответствующих документов (диплома доктора наук и кандидата наук, аттестата доцента и профессора и пр.), а также сведений, сообщенных о себе работником.

На каждого научного и научно-педагогического работника ведется также личная карточка (ф. № Т-2).

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (ф. № Т-5) и приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу (ф. № Т-5а) используются для оформления и учета перевода работника (работников) на другую работу в организации. Заполняются работником кадровой службы с учетом письменного согласия работника, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании данного приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете, вносится запись в трудовую книжку.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (ф. № Т-6) и приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам (ф. № Т-6а) применяются для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику (работникам) в соответствии с законодательством, коллективным договором, нормативными актами организации, трудовым договором. Составляются работником кадровой службы или уполномоченным лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику под расписку. На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по ф. № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

График отпусков (ф. № Т-7) предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работникам всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков — сводный график. При его составлении учитываются действующее законодательство, специфика деятельности организации и пожелания работника.

График отпусков подписывается руководителем кадровой службы, согласовывается с выборным профсоюзным органом и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом.

При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения.

Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (ф. № Т-8) и приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении) (ф. № Т-8а) применяются для оформления и учета увольнения работника (работников). Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку.

На основании приказа делается запись в личной карточке, личном счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)».

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (ф. № Т-9) и приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку (ф. № Т-9а) применяются для оформления и учета направлений работника (работников) в командировки. Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом. В приказе о направлении в командировку указываются фамилии и инициалы, структурное подразделение, профессии (должности) командируемых, а также цели, время и места командировок.

При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов, другие условия направления в командировку.

Приказ (распоряжение) о поощрении работника (ф. № Т-11) и приказ (распоряжение) о поощрении работников (ф. № Т-11а) применяются для оформления и учета поощрений за успехи в работе. Составляются на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник. Подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в личную карточку работника и его трудовую книжку.

Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда (ф. № Т-12) и табель учета рабочего времени (ф. № Т-13) применяют для осуществления табельного учета, контроля трудовой дисциплины и составления статистической отчетности по труду. Форма № Т-12 предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, а ф. № Т-13 — только для учета использования рабочего времени.

Форма № Т-13 применяется в условиях автоматизированной обработки данных. Бланки табеля с частично заполненными реквизитами могут быть созданы с помощью средств вычислительной техники. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных.

Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Табели составляются в одном экземпляре уполномоченным на это лицом, подписываются руководителем структурного подразделения и кадровой службы и передаются в бухгалтерию. Для упрощения табельного учета можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормальной продолжительности рабочего дня.

Отметку о неявках или опозданиях делают в табеле на основании соответствующих документов — справок о вызове в военкомат, суд, листов о временной нетрудоспособности и др., которые работники сдают табельщикам; время простоев устанавливают по листкам о простое, а часы сверхурочной работы — по спискам мастеров.

Учет выработки рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.).

Независимо от формы первичные документы содержат в себе, как правило, следующие реквизиты (показатели): место работы (цех, участок, отделение); время работы (дата); наименование и разряд работы (операции); количество и качество работы; фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; нормы времени и расценки за единицу работы; сумму заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

Учет выработки, а вместе с тем и выбор той или иной формы первичного документа зависят от многих причин: характера производства, особенностей технологии производства, организаций и оплаты труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и другими измерительными приборами.

Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе со всеми дополнительными докумен-

тами (листочками на оплату простоя, на доплаты, актами о браке и др.) передаются бухгалтеру.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в *расчетно-платежной ведомости (ф. № 49)*, которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц.

В левой части этой ведомости записывают суммы начислений заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода оплаты), а в правой — удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку.

В ряде организаций (особенно крупных) вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно *расчетные ведомости (ф. № Т-51)* и *платежные ведомости (ф. № Т-53)*. В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. В ней указывают фамилии и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче и расписку в получении заработной платы. Расчетно-платежные ведомости или замещающие их расчетные и платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за целый месяц.

Аванс за первую половину месяца обычно выдают по платежным ведомостям. Сумму аванса обычно определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или окладам с учетом отработанных работниками дней.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и в конце ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Суммы не выплаченной в срок заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

На выданную сумму заработной платы составляется *расходный кассовый ордер*, номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

В расчетных ведомостях, составляемых на машинных носителях информации, состав реквизитов и их расположение определяются в зависимости от принятой технологии обработки информации. При этом форма документа должна содержать все реквизиты унифицированной формы.

Журнал регистрации платежных ведомостей (ф. № Т-53а) применяется для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации. Ведется работником бухгалтерии.

Выплаты, не совпадающие со временем выдачи заработной платы (внеплановые авансы, отпускные суммы и т. п.), производят по расходным кассовым ордерам, на которых делают пометку «Разовый расчет по заработной плате».

Расчетно-платежная ведомость выполняет несколько функций — расчетного документа, платежного документа — и, кроме того, служит регистром аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате.

Однако на практике использовать расчетно-платежные ведомости для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за три месяца при оплате отпуска) неудобно, поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей.

Поэтому в организации на каждого работника открывают *лицевые счета (ф. № Т-54 и Т-54а)*, в которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени.

Форма № Т-54 используется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат.

Форма № Т-54а применяется при обработке учетных данных с применением средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет. Вторая страница используется для печатания кодов видов оплат и удержаний.

Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (ф. № Т-60) предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) (ф. № Т-61) применяется для учета и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора. Составляется работником кадровой службы или уполномоченным лицом. Расчет

причитающейся заработной платы и других выплат производится работником бухгалтерии.

Для получения аванса за первую половину месяца в банк представляют следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление денежных средств в бюджет по удержанным налогам, на перечисление сумм, удержанных по исполнительным документам и личным обязательствам, а также на перечисление платежей на социальные нужды (в фонды — пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования).

7.4. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ РАБОТ И ВЫПЛАТА ПО ДОГОВОРАМ ГРАЖДАНСКО-ПРАВОВОГО ХАРАКТЕРА

Договор гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, купли-продажи, контракции, мены, комиссии, авторский договор и др.) заключается между организацией и работниками, привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами.

Указанные договоры составляются не менее чем в двух экземплярах: один из них выдается работнику-исполнителю, второй остается у организации. Форму договоров разрабатывает сама организация, но в ней должны быть предусмотрены все реквизиты, необходимые для документов подобного вида (наименование документа, организации, фамилия, имя, отчество руководителя организации (или другого должностного лица) и работника-исполнителя, их подписи, место и дата составления договора, его содержание, сроки выполнения работ, сумма и условия оплаты работ, порядок ее приемки, печать организации). Договоры регистрируются в бухгалтерии или в отделе кадров.

Выполненные по договорам работы оплачивают по счету-заявлению исполнителя, форму которого также разрабатывает сама организация. В нем указываются содержание заявления, фамилия и инициалы руководителя, на чье имя подается заявление, ссылка на договор, фамилия, имя, отчество и паспортные данные заявителя, его подпись, дата, сведения о льготах по налогам.

Основанием для оплаты работ по счету-заявлению служит резолюция организации.

Для оформления и учета приемки-сдачи работ, выполненных работником по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы, можно использовать *акт о приемке работ, выполненных по срочному трудовому договору, заклю-*

ченному на время выполнения определенной работы (ф. № Т-73). Акт является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ.

Составляется работником, ответственным за приемку выполненных работ, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в бухгалтерию для расчета и выплаты исполнителю работ причитающейся суммы.

В акте указывают наименования выполненных работ, суммы оплаты за выполненные работы, суммы аванса и предоплаты и всего к выплате (с учетом аванса, предоплаты). Акт ф. № Т-73 может применяться по трудовому и гражданско-правовому договору.

7.5. СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ОПЛАТЕ ТРУДА

Синтетический учет расчетов с персоналом (состоящим и не состоящим в списочном составе организации) по оплате труда (по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам), а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет, как правило, пассивный. По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету — удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Операцию по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих)

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (оплата труда рабочих вспомогательных производств)

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» (оплата труда цехового персонала)

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» (оплата труда персонала администрации)

Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств)

Дебет других счетов издержек (28, 44, 45, 91, 97)

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на всю сумму начисленной оплаты труда).

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с изготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают, как уже отмечалось в двух предыдущих главах, по дебету счетов 07, 08, 10, 11, 15 и кредиту счета 70.

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет страховых взносов отражают по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70.

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования и в процессе получения прочих доходов, отражают по дебету счетов 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в его имущество оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В некоторых организациях ввиду сезонности производства отпуска работникам предоставляют в течение года неравномерно. Поэтому для более точного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам. Организация может создавать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет.

Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная зарплата работников, и в кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Такой же записью оформляют начисление работникам вознаграждений за выслугу лет.

При начислении сумм ежегодных и дополнительных отпусков следует иметь в виду, что начисленные суммы отпусков включаются в фонд заработной платы труда отчетного месяца только в сумме, приходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. В случае перехода части отпуска на следующий месяц выплаченная работникам за эти дни сумма отпускных отражается в отчетном месяце как выданный аванс (по дебету счета 70 и кредиту счета 50 «Касса»). В следующем месяце эту сумму включают в состав фонда оплаты труда и обычно отражают записью по начислению отпускных сумм (кредит счета 70 и дебет счетов производственных затрат или счета 96).

При натуральной форме оплаты труда, т. е. выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др., составляют следующие бухгалтерские записи:

- | | | |
|---|---|--|
| 1) Дебет счетов 20, 23, 25 и др.
Кредит счета 70 | } | на сумму начисленной заработной платы |
| 2) Дебет счета 70
Кредит счетов 90, 91 | } | на сумму выданной продукции, товаров, материалов в натуре по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог |
| 3) Дебет счетов 90, 91
Кредит счетов 43, 41, 10 | } | на производственную себестоимость готовой продукции, фактическую себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты |

Удержания из сумм начисленной оплаты труда списывают с кредита соответствующих счетов в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выдачу сумм заработной платы и пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 50 «Касса».

Не полученная в срок заработная плата оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Остатки не выданной в срок заработной платы (задепонированных сумм) по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»
Кредит счета 50 «Касса».

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, заполняемой по данным реестра невыданной заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру и отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 50 «Касса».

В последнее время многие организации выплачивают заработную плату работникам с использованием банковских пластиковых карт. Каждому работнику в этом случае открывается банковский счет на основе договора, заключаемого либо с работником, либо с работодателем (по заявлению работника).

После перечисления заработной платы на банковские счета работников всем им необходимо выдавать расчетный листок по форме, утвержденной работодателем. При этом выплата заработной платы в безналичной форме должна осуществляться не реже двух раз в месяц. Банки обязаны осуществить перечисление денежных средств клиента не позже следующего операционного дня после получения соответствующего платежного документа.

Расходы по выдаче и обслуживанию банковских карт несет либо работодатель, либо работник (с его согласия), либо работодатель и работник одновременно.

Все расходы организации, связанные с ведением банковских счетов и выдачей банковских карт, следует включать в состав прочих расходов, а в налоговом учете — в состав внереализационных расходов. Сумма этих затрат уменьшает налогооблагаемую прибыль организации. В организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения, указанные затраты целесообразно включить в расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций.

Операции по выплате заработной платы по пластиковым карточкам оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	}	на сумму затрат по оформлению карточек и по обслуживанию карточных счетов
Дебет счета 76 Кредит счета 51 «Расчетные счета»		на перечисленные суммы указанных выше затрат
Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 51	}	перечисленные средства для зачисления на карточные счета
Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит счета 57		отражена выплата заработной платы работникам (при получении подтверждения банка)

7.6. УЧЕТ УДЕРЖАНИЙ ИЗ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ

Из начисленной работникам организации заработной платы, оплаты труда по трудовым соглашениям, договора подряда и по совместительству производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные удержания и удержания по инициативе организации.

Обязательными удержаниями являются налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам и надписям контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из платы работников могут быть произведены следующие удержания: долг за работником; ранее выданные плановый аванс и выплаты, сделанные в межрасчетный период; в погашение задолженности по подотчетным суммам; за ущерб, нанесенный производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; начеты; за товары, купленные в кредит, и др.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ налоговая ставка на доходы физических лиц устанавливается в размере 9, 15, 30, 35 и 13% в отношении соответствующих доходов.

9%	В отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г.
15%	Полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций
30%	Полученных физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций

35%	<ul style="list-style-type: none"> • Стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг в части превышения 4000 руб.; • процентных доходов по вкладам в банках в части превышения: <ul style="list-style-type: none"> — по рублевым вкладам — ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной на пять процентных пунктов; — по вкладам в иностранной валюте — 9% годовых; • суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров: <ul style="list-style-type: none"> — суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами, выраженными в рублях, исчисленной исходя из двух третьих действующей ставки рефинансирования, установленной Центральным банком РФ на дату фактического получения налогоплательщиком дохода; — суммы процентов за пользование заемными (кредитными) средствами в иностранной валюте в размере 9% годовых
13%	По всем остальным доходам

По основной части доходов налоговая ставка составляет 13%.

Налоговым резидентам по доходам, облагаемым по ставке 13%, предоставляются налоговые вычеты:

- социальные;
- имущественные (по приобретаемому и продаваемому жилью);
- инвестиционные;
- стандартные;
- профессиональные.

Перечень налоговых вычетов изложен в НК РФ.

Удержания по исполнительным листам. Порядок удержания алиментов определен Семейным кодексом РФ, вступившим в силу в марте 1995 г., и Временной инструкцией о порядке удержания алиментов по исполнительным документам.

Алименты выплачиваются на основании следующих документов:

а) соглашения об уплате алиментов, которое заключается между лицом, обязанным уплачивать алименты, и их получателем, а при недееспособности указанных лиц — между их законными представителями. Соглашение заключается в письменной форме, подлежит нотариальному удостоверению и имеет силу исполнительного листа;

б) решения суда по исполнительному листу (при отсутствии соглашения об уплате алиментов);

в) заявления плательщика алиментов, если он изъявил желание добровольно платить алименты (без решения суда или указанного ранее соглашения) и подал заявление об уплате алиментов в бухгалтерию по месту своей работы.

Поступившие в бухгалтерию организации исполнительные листы или заявления плательщика регистрируют в специальном журнале или карточке и хранят как бланки строгой отчетности.

О поступлении исполнительных документов бухгалтерия сообщает судебному исполнителю и взыскателю.

В письменных заявлениях работников организации о добровольной уплате алиментов они обязаны указать следующие данные: фамилию, имя, отчество заявителя и получателей алиментов; дату рождения детей или других лиц, на содержание которых взыскиваются алименты; адрес лица, которое будет получать алименты; размер алиментов (на содержание несовершеннолетних детей в твердой денежной сумме или в размере: на одного ребенка — $\frac{1}{4}$, на двоих детей — $\frac{1}{3}$, на троих детей и более — 50% заработка (дохода), но не менее суммы, установленной законодательством, а на содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц — в твердой денежной сумме).

Если работник, добровольно уплачивая алименты, подал заявление о прекращении взыскания или сменил место работы, то организация обязана сообщить в суд по месту нахождения организации и взыскателя о прекращении взыскания.

Взыскание алиментов производится со всех видов дохода и дополнительного вознаграждения как по основной, так и по совмещаемой работе, с дивидендов, пособий по государственному социальному страхованию, сумм, выплачиваемых в возмещение ущерба в связи с утратой трудоспособности вследствие увечья или иного повреждения здоровья. Алименты не взыскивают с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и иных выплат, не носящих постоянного характера.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение банка на основании его письменного заявления.

Удержания за причиненный материальный ущерб. Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом РФ.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность.

Полная материальная ответственность возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между организацией и работником, отвечающим за сохранность соответ-

ствующего имущества. Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится у организации, а второй — у работника.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом РФ.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму налога на доходы физических лиц);
- 28 «Брак в производстве» (на суммы удержаний с виновников брака);
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов);
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на суммы по исполнительным документам), других счетов.

Погашение задолженности перед бюджетом по удержаниям отражают по дебету счетов 68 с кредита счета 51 «Расчетные счета», а по алиментам — по дебету счета 76 с кредита счетов 50 «Касса» (при выдаче удержанных сумм из кассы), 51 «Расчетные счета» (при переводе по почте или зачислении на счет получателя в Сбергательном банке).

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 относят суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, с кредита счетов 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (на балансовую стоимость недостающих и испорченных ценностей), 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между балансовой стоимостью указанных ценностей и суммой, взыскиваемой с виновных лиц, как правило, рыночной стоимостью), 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73, субсчет 2, отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами:

- 50, 51 — на сумму внесенных платежей;

- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму удержаний из заработной платы;
- 26 «Общехозяйственные расходы» — на суммы, которые по решению суда не могут быть взысканы с виновного лица из-за его неплатежеспособности.

7.7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО СОЦИАЛЬНОМУ СТРАХОВАНИЮ И ОБЕСПЕЧЕНИЮ

Правовое регулирование отношений, связанных с уплатой страховых взносов страхователями, осуществляется Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования и территориальные фонды обязательного медицинского страхования» в редакции последующих изменений и дополнений.

Совокупная величина страховых тарифов на период 2015–2017 гг. составляет 30%. Структура тарифов следующая:

- в Пенсионный фонд — 22%;
- в Фонд социального страхования — 2,9%;
- в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования — 5,1%.

С суммы превышения по тарифу взносы на обязательное пенсионное страхование составляют 10%. Предельная величина базы по страховым взносам на обязательное пенсионное страхование ежегодно устанавливается Правительством РФ с учетом размера заработной платы, увеличенного в 12 раз, и повышающего коэффициента. На 2015 г. этот коэффициент равен 1,7.

Федеральным законом от 24 июля 2009 г. № 212-ФЗ ряд организаций освобожден от уплаты взносов в ФСС и в ФФОМС (применяющие упрощенную систему налогообложения единого налога на вмененный доход и др.). Взносы в Пенсионный фонд они осуществляют по тарифу 20%. Действие пониженного тарифа продлено на 2015–2018 гг.

Сумма страховых взносов, подлежащих перечислению страхователями в Фонд социального страхования РФ, уменьшается на сумму произведенных ими расходов на выплату страхового обеспечения застрахованным лицам. Если начисленных страхователем страховых взносов недостаточно для выплаты страхового обеспечения застрахованным лицам в полном объеме, страхователь обращается за необходимыми средствами в орган страховщика по месту своей регистрации.

Для учета расчетов по страховым взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». Этот счет имеет следующие субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию»;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Начисленные суммы в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, в фонды обязательного медицинского страхования относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Дебет других счетов производственных затрат (23, 25, 26 и др.)

Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1, 2, 3.

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др.

Начисление работникам организации указанных пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1 и 2

Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию перечисляют в Фонд социального страхования, отчислений в Пенсионный фонд — в указанный Фонд, а отчисления в фонды медицинского страхования — в соответствующие фонды. Перечисление оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1, 2, 3

Кредит счета 51 «Расчетные счета».

Следует отметить, что отчисления на социальное страхование, пенсионное обеспечение и обязательное медицинское страхование производят от сумм оплаты труда не только работников, занятых производством продукции (работ, услуг), но и работников непро-

изводственной сферы (жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений, объектов культурно-просветительной работы и др.).

Начисленную оплату труда работников непроизводственной сферы и указанные отчисления на нее относят на счета целевых источников, предусмотренных сметами на содержание соответствующих объектов.

Обычно начисленную оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (с кредита счетов 70, 69). По окончании месяца учтенные на счете 29 затраты списывают в зависимости от имеющихся источников финансирования в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» или счета 86 «Целевое финансирование» и др.

Помимо отчислений в Пенсионный фонд, Фонд социального страхования и в фонды обязательного медицинского страхования организации производят отчисления на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Размер отчислений устанавливается в зависимости от класса профессионального риска в процентах к начисленной оплате труда и по всем основаниям (доходу) застрахованных, а в соответствующих случаях — к сумме вознаграждений по гражданско-правовому договору.

Размер тарифов зависит от класса профессионального риска (все-го их 32). Первому классу соответствует тариф 0,2%, а для 32-го предусмотрен тариф 8,5%.

За счет начисленных страховых взносов застрахованным работникам выплачивается пособие по временной нетрудоспособности в связи с несчастным случаем на производстве и профессиональным заболеванием и оплачиваются отпуск (сверх установленного законодательством) на весь период лечения и проезд к месту лечения и обратно в связи с предоставлением путевки на санаторно-курортное лечение.

Организации могут осуществлять негосударственное пенсионное обеспечение своих сотрудников. Расходы на негосударственное пенсионное обеспечение являются расходами по обычным видам деятельности и учитываются по дебету счетов учета затрат на производство и расходов на продажу и кредиту счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

Если по условиям договора уплата пенсионного взноса производится разовым платежом, то сумма платежа вначале отражается по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» с последующим ежемесячным равномерным описанием с этого счета на счета учета затрат на производство и расходов на продажу.

7.8. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ТРУДУ И ЕГО ОПЛАТЕ

Организации могут создавать резервы:

- на оплату отпусков;
- на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год.

При принятии решения о создании резерва на оплату отпусков в учетной политике организации должны быть отражены:

- принятый способ резервирования;
- предельная сумма отчислений;
- ежемесячный процент отчислений в указанный резерв.

Резерв предстоящих расходов на выплату вознаграждений за выслугу лет и по итогам работы за год создается в том случае, когда нормативными документами, отраслевыми тарифными соглашениями, а также коллективными и индивидуальными трудовыми договорами предусмотрена выплата вознаграждений одновременно по окончании календарного года. При ежемесячной выплате вознаграждений за выслугу лет резерв на эти цели не создается.

Указанные резервы создаются с целью равномерного распределения в течение года расходов по созданию этих резервов.

7.9. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О РАСЧЕТАХ С ПЕРСОНАЛОМ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Основная часть отчетной информации о расчетах с персоналом содержится в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (ф. № 5) и в пояснительной записке.

В разделе 6 «Затраты на производство» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах (ф. № 5 годовой отчетности) указана общая сумма затрат на оплату труда и отчислений на социальные нужды за отчетный и предыдущий годы. При наличии просроченной задолженности перед работниками по оплате труда она должна быть указана в подразделе 5.4 «Просроченная кредиторская задолженность» на отчетную дату, на 31 декабря предыдущего года, предшествующего предыдущему.

В пояснительной записке целесообразно указывать сведения о просроченной задолженности по заработной плате и сумму вознаграждения, выплачиваемого членам совета директоров (наблюдательного совета) и членам исполнительного органа.

В целом состав информации о расчетах с работниками, отражаемой в бухгалтерской отчетности отечественных организаций, существенно уступает составу информации в западных компаниях, раскрываемой в соответствии с МСФО.

7.10. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ НАЧИСЛЕНИЯ ЗАРАБОТНОЙ ПЛАТЫ, ДРУГИХ ВЫПЛАТ И УДЕРЖАНИЯМ ИЗ НАЧИСЛЕННЫХ ВЫПЛАТ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Начислена заработная плата рабочим основного и вспомогательного производств, а также занятым сбытом и реализацией продукции		
2	Начислена заработная плата работникам управления общепроизводственного и общехозяйственного назначения, а также обслуживающих производств и хозяйств		
3	Начислена заработная плата работникам, занятым заготовкой и приобретением материалов, капитальными вложениями		
4	Начислена заработная плата по операциям продажи основных средств, нематериальных активов и материалов		
5	Начислена заработная плата рабочим, занятым исправлением брака		
6	Начислены доходы (дивиденды) работникам от участия в организации		
7	Начислены выплаты работникам за счет средств целевого финансирования		
8	Начислены страховые взносы органам социального страхования, в Пенсионный фонд, в фонды медицинского страхования		
9	Начислены работникам пособия по временной нетрудоспособности		
10	Перечислено в погашение задолженностей по отчислениям на социальные нужды		
11	Удержаны с начисленной заработной платы и других выплат налог на доходы физических лиц, по исполнительным листам, с виновников брака, по возмещению материального ущерба		
12	Выдана заработная плата работникам и произведены перечисления со счетов банка		
13	Выданы работникам в порядке натуральной оплаты материалы и готовая продукция по ценам реализации		

14	Списана себестоимость материалов и готовой продукции, выданных в порядке натуральной оплаты		
15	Перечислена на счет деponents не выданная в срок заработная плата		
16	Погашена деponentsкая задолженность		
17	Погашена задолженность по исполнительным листам		

Проверка выполнения задания

Номер операции	Стороны счета		Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	20, 23, 44	70	9	69	70
2	25, 26, 29	70	10	69	51
3	10, 15, 08	70	11	70	68, 76, 28, 73
4	91	70	12	70	50, 51, 52, 55
5	28	70	13	70	91, 90
6	84	70	14	91, 90	10, 43
7	86	70	15	70	76
8	20, 23, 44, 25,	69	16	76	50
	26, 29, 10, 15, 08, 91 и др.		17	76	50, 51

Порядок записи некоторых операций по счетам приведен в Книге учета хозяйственных операций.

Глава 8

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

8.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV¹.

3. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н¹.

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

6. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждены Госпланом СССР, Министерством финансов СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР 20 июля 1970 г.

7. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены Министерством строительства РФ по согласованию с Министерством экономики РФ и Министерством финансов РФ 4 декабря 1995 г. № БЕ-11-260/7.

8. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

9. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утверждены Министерством сельского хозяйства РФ от 6 июня 2003 г. № 792.

10. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 февраля 2002 г. № 119н¹.

11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Утверждены приказом Комитета Российской Федерации по торговле от 20 апреля 1995 г. № 1-55/32-2.

12. Об уточнении норм расходов на прием и обслуживание иностранных делегаций и отдельных лиц: приказ Министерства финансов РФ от 6 июля 2001 г. № 50н.

13. Об установлении норм расхода организаций на выплату компенсаций за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей, в пределах которых при определении налоговой базы по налогу на прибыль организации такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией продукции: постановление Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92.

14. Инструкция по учету доходов и расходов по обычным видам деятельности на автомобильном транспорте. Утверждена приказом Министерства транспорта РФ от 24 июня 2003 г. № 153.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». ПБУ 17/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 115н.

8.2. ПОНЯТИЯ «ЗАТРАТЫ», «РАСХОДЫ», «ИЗДЕРЖКИ»

Затраты — это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели.

В этом определении следует выделить три момента:

1) затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);

2) величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

3) понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и т. п.). Без указания цели понятие затрат становится неопределенным, ничего не означающим.

От понятия «затраты» следует отличать понятие *«расходы»*.

В отечественной практике понятие «расходы» изложено в ПБУ 10/99 «Расходы организаций» и НК РФ.

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Не признается расходами организации выбытие следующих активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, приобретение акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Перечень выбытия активов, не признаваемых расходами, показывает, что понятие «расходы» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов. Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами. К расходам будут отнесены лишь амортизированные отчисления по приобретенным основным средствам. Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках.

Помимо понятий «затраты» и «расходы», в учетной практике используется понятие «издержки обращения». Данное понятие в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания и соответствует понятию «расходы по обычным видам деятельности».

8.3. КЛАССИФИКАЦИЯ РАСХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

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

- расходы по обычным видам деятельности;
- прочие расходы.

Расходы по обычным видам деятельности — это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

Прочие расходы — это расходы, не связанные с основной деятельностью организации: по осуществлению финансовых вложений, продаже имущества (кроме готовой продукции и товаров) и т. п.

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к прочим расходам.

В соответствии с НК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты и убытки, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками.

На основе классификации расходов организации по видам деятельности составляется отчет о прибылях и убытках. Прибыль или убыток от проданной продукции определяется вычитанием из выручки от продажи продукции ее себестоимости.

В бухгалтерском учете используются различные показатели себестоимости продукции — себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции — это затраты на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость — это затраты на производство выпущенной продукции. При этом различают показатели полной и неполной производственной себестоимости. При исчислении **полной производственной себестоимости** в ее состав включают обще-

хозяйственные расходы. *Неполная производственная себестоимость* исчисляется без общехозяйственных расходов.

В приведенных определениях себестоимости продукции подчеркивается, что в себестоимость продукции включаются только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В связи с этим, как правило, не все затраты отчетного периода включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем в себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих отчетных периодов.

Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо осуществить классификацию затрат по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и т. п.).

Кроме того, с целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям — для принятия решений, а также контроля и регулирования.

Таким образом, дополнительно к рассмотренной классификации расходов организации целесообразно затраты классифицировать по следующим трем направлениям:

- для исчисления себестоимости продукции;
- для принятия решений;
- для контроля и регулирования.

8.4. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ИСЧИСЛЕНИЯ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Для исчисления себестоимости продукции затраты классифицируют по следующим признакам (табл. 8.1).

Таблица 8.1

Признаки классификации	Подразделения затрат на виды
1. По отношению к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
2. По экономическому содержанию	По элементам затрат и статьям калькуляции
3. По экономической роли в процессе производства	Основные и накладные

Признаки классификации	Подразделения затрат на виды
4. По составу однородности	Одноэлементные и комплексные
5. По способу включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
6. По периодичности возникновения	Текущие и единовременные
7. По участию в процессе производства	Производственные и непроизводственные
8. По эффективности	Производительные и непроизводительные
9. По отражению в бизнес-плане	Планируемые и непланируемые
10. По возможности нормирования	Нормируемые и ненормируемые
11. По временным периодам	Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих периодов

По отношению к себестоимости продукции затраты делят на включаемые и не включаемые в себестоимость продукции.

Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлением к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы затрат стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Следовательно, к *включаемым в себестоимость продукции* затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.

Не включаются в себестоимость выпущенной продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение не израсходованных в производстве материалов), и часть расходов будущих периодов.

К незавершенному производству относят затраты на не законченную производством продукцию. Например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством.

По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Элементы затрат. В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам:

- материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы для определения финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период, разработки бизнес-планов, определения объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчисления показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и т. п.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не осуществляется выделение расходов на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

Налоговым кодексом РФ предусмотрено выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- сумма начисленной амортизации;
- прочие расходы.

Статьи калькуляции

Статьи калькуляции — это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Основными положениями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях (6) рекомендуется следующая группировка расходов по статьям калькуляции:

- 1 «Сырье и материалы»;
- 2 «Возвратные отходы» (вычитаются);
- 3 «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;
- 4 «Топливо и энергия на технологические цели»;
- 5 «Затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг»;
- 6 «Отчисления на социальные нужды»;

- 7 «Расходы на подготовку и освоение производства»;
- 8 «Общепроизводственные расходы»;
- 9 «Общехозяйственные расходы»;
- 10 «Потери от брака»;
- 11 «Прочие производственные расходы»;
- 12 «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей — себестоимость проданной (реализованной) продукции.

Организации могут вносить изменения в приведенную номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные затраты образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

По составу однородности различают одноэлементные и комплексные расходы.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента, — заработная плата, амортизация и др.

Комплексными называются расходы, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий и другие одноэлементные расходы.

По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть прямо и непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, основная зарплата производственных рабочих, потери от брака и некоторые другие.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и некоторые другие.

Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода каль-

кулирования себестоимости продукции. Например, в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

Нередко основные расходы отождествляют с прямыми, а накладные — с косвенными. Накладные расходы действительно распределяют между объектами учета затрат и калькулирования косвенным способом. Вместе с тем значительная часть основных расходов также распределяется по соответствующим объектам косвенным способом: основная часть вспомогательных материалов, отчисления на социальные нужды и др. В ряде производств даже сырье и основные материалы распределяются по объектам учета и калькулирования косвенным способом — пропорционально нормам расхода сырья и материалов, рецептурным нормам и т. п.

Способы распределения косвенных расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологической особенности производства продукции и ряда других факторов. Например, отчисления на социальные нужды распределяют по объектам пропорционально оплате труда работников; общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами различными способами (пропорционально оплате труда работников, плановым и сметным затратам и т. п.).

Следует отметить, что, несмотря на близость названий некоторых статей в группировках по элементам затрат и статьям калькуляции, содержание их существенно отличается.

Например, по статье калькуляции «Сырье и материалы» отражают стоимость израсходованных материальных ресурсов не только покупных (как в группировке по элементам затрат), но и собственного производства. Кроме того, по калькуляционной статье «Сырье и материалы» отражают стоимость только тех материалов, расход которых непосредственно связан с производством продукции (работ, услуг). Стоимость материалов, израсходованных на управленческие нужды и при продаже продукции, отражается по статьям калькуляции «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу».

В зависимости от *периодичности* затраты делятся на текущие и единовременные. К *текущим* относятся затраты, имеющие частую периодичность, например расход сырья и материалов, к единовременным (однократным) — расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, расходы, связанные с пуском новых производств, и др. *Единовременные* расходы часто называют дискреционными затратами.

По участию в процессе производства различают производственные и внепроизводственные затраты (расходы периода).

Производственные затраты непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и они включаются в их себестоимость. К производственным затратам относят материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, потери от брака, общепроизводственные расходы и прочие производственные расходы.

Внепроизводственные затраты (расходы периода) непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и не включаются в производственную себестоимость. Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (на счет 90 «Продажи»). К расходам периода относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).

Значительная часть расходов на продажу прямым путем относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и т. п.). Часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции косвенным способом пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т. п.

Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) или относиться к расходам периода в зависимости от принятого в организации порядка их списания. Если в учетной политике предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство, т. е. включаются в состав производственных расходов. При исчислении неполной производственной себестоимости продукции общехозяйственные расходы относят к расходам периода и списывают на счет 90 «Продажи».

По эффективности различают производительные и непроизводительные затраты.

Производительными считают затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства.

Непроизводительные затраты являются следствием недостатков в технологии и организации производства (потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.).

Производительные затраты планируются, поэтому они называются *планируемыми*. Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают *непланируемыми*.

По возможности нормирования затраты делятся на нормируемые и ненормируемые. *Нормируемые* затраты поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации — материальные затраты, основная заработная плата производственных рабочих и некоторые другие.

Ненормируемые — это затраты, по которым нормы не устанавливаются, — потери от простоев, оплата сверхурочных работ и т. п.

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также НК РФ для целей налогообложения.

К *нормируемым расходам* для целей налогообложения относят представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций для целей налогообложения являются ненормируемыми.

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, данного периода и будущих периодов.

Затраты предшествующих отчетных периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода — это расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам. Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды, и др.

8.5. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ПРИНЯТИЯ РЕШЕНИЙ

Для принятия управленческих решений затраты подразделяются на следующие виды:

- переменные, полупеременные и постоянные;

- принимаемые в расчет и не принимаемые;
- явные и альтернативные;
- безвозвратные;
- инкрементные и маргинальные.

По отношению к объему производства затраты подразделяют на переменные, условно-переменные (полупеременные) и постоянные.

К *переменным* относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции, — сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др. Помимо прямых материальных и трудовых затрат, переменными расходами являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат — вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата оператора на компьютерах и т. п.

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается. Например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованных сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда других факторов. Все эти факторы должны приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

Условно-переменные (или *полупеременные*) затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не прямо пропорциональная.

Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних и международных телефонных разговоров (переменная часть). Из калькуляционных статей к переменным расходам относят общепроизводственные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых часть затрат является переменной по отношению к объему производства, а часть — постоянной.

По условно-переменным расходам при их планировании и оценке нужно пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства. Примерные коэффициенты зависимости расходов по содержанию и эксплуатации оборудования от объема производства приведены ниже.

Указанные коэффициенты зависимости определяют, как правило, методами корреляционного анализа (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Статьи затрат	Коэффициент зависимости
1. Амортизация оборудования и транспортных средств	0,2
2. Эксплуатация оборудования (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии и т. п.)	0,8
3. Текущий ремонт оборудования транспортных средств	0,6
4. Внутризаводское перемещение грузов	0,7
5. Прочие расходы	0,3
Итого	0,6

Размер *постоянных* затрат почти не зависит от изменения объема производства продукции. К постоянным расходам относят амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработную плату управленческого персонала, арендные платежи и др. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратно пропорциональная зависимость.

Например, если при объеме производства продукции в 100 тыс. руб. общехозяйственные расходы составляют 20 тыс. руб., то в расчете на единицу продукции (1 руб.) эти расходы составляют 20 коп.

При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменяются, а в расчете на единицу продукции они составляют 10 коп. (20 тыс. руб. : 200 тыс. руб.), или в 2 раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.

Следует отметить, что в составе общехозяйственных расходов какая-то их часть может оказаться зависимой от объема производства. Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам, как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти стоимость телефонных переговоров и т. п.

Постоянные расходы, оставаясь независимыми от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и т. п.).

Эти изменения принимают во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой. Они должны учитываться при планировании этих постоянных расходов на следующие периоды.

Вместе с тем указанные и другие подобные изменения, как правило, не оказывают существенного влияния на величину общехозяйственных расходов, и поэтому в планировании, учете и контроле общехозяйственные расходы принимаются в качестве постоянных.

Следует отметить, что затраты являются постоянными только в пределах определенного уровня деловой активности (объема производства или продаж). При существенном изменении уровня деловой активности (релевантного уровня) изменяются и постоянные расходы. Поэтому если рассматривать постоянные расходы за длительный период времени (несколько лет), то можно заметить ступенчатый характер изменения постоянных расходов.

Принимаемые и не принимаемые в расчет (релевантные и нерелевантные) затраты. *Принимаемые в расчет затраты (релевантные)* — это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению. *Не принимаемые в расчет затраты (нерелевантные)* не имеют отношения к принимаемому решению.

Пример

Необходимо решить вопрос о выборе транспортных средств для поездок одного или нескольких представителей организации г. Иваново в Москву.

При использовании поезда (выходит из города поздно вечером и приходит в другой город рано утром) стоимость поездки на одного работника составляет 850 руб. (500 руб. — стоимость билетов, 300 руб. — суточные, 50 руб. — оплата постельного белья).

Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты. К таким затратам отнесены:

- стоимость бензина — 700 руб.;
- заработная плата водителя — 200 руб.;
- отчисления на социальные нужды — 52 руб.;
- итого — 952 руб.

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему и некоторые другие в расчет не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения.

На основании осуществленных расчетов можно сделать вывод о целесообразности использования поезда для поездки одного сотрудника в г. Москву. При поездке двух-четырех сотрудников выгоднее использовать служебный транспорт.

Явные затраты — это затраты, которые осуществляет организация в процессе производства и продажи продукции (работ, услуг).

Альтернативные (вмененные) затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативных вариантов из нескольких. Они означают упущенную выгоду, возникающую при ограниченных ресурсах.

Пример

Организация имеет 10 грузовых автомобилей, занятых перевозкой строительных материалов. Поступил заказ на перевозку мебели, для выполнения которого нужно выделить одну машину. При отказе от перевозки десятой части строительных материалов сумма дохода уменьшится на 50 тыс. руб. Эта сумма считается вмененными затратами. Величина вмененных затрат должна быть компенсирована при заключении договора на перевозку мебели.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

Безвозвратные затраты (затраты истекшего периода) — это затраты, которые уже возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат уже не могут повлиять никакие альтернативы. К безвозвратным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на прочие расходы (при продаже и списании имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды), и т. п.

Инкрементные и маргинальные затраты. *Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты* являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров. Если, например, в результате дополнительного выпуска продукции затраты увеличатся на 500 тыс. руб., то эта сумма составляет инкрементные затраты.

Маргинальные (предельные) затраты — это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

8.6. КЛАССИФИКАЦИЯ ЗАТРАТ ДЛЯ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ КОНТРОЛЯ И РЕГУЛИРОВАНИЯ

Для осуществления процесса контроля и регулирования затраты классифицируют:

- на регулируемые и нерегулируемые;

- в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

По возможности регулирования менеджером расходы делятся на регулируемые и нерегулируемые.

Регулируемыми называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления.

Нерегулируемые расходы не зависят от решений менеджера (как правило, низших уровней управления).

Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемыми. Для руководителя цеха регулируемыми являются затраты в пределах цеха. Общехозяйственные расходы для него нерегулируемые. Для бригадира регулируемыми являются только затраты в пределах бригады, цеховые расходы — нерегулируемые.

Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности за величину расходов по каждому менеджеру и исполнителю.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации. **Неконтролируемые** затраты не поддаются контролю со стороны работников организации — повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и т. п.

Система контроля за затратами предусматривает их деление на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

8.7. ОСНОВНЫЕ ПРИНЦИПЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, как правило, выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В нашей стране крупные организации в последнее время, наряду с осуществлением финансового учета, стали также вводить систему учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции для целей управленческого учета. Однако в большей части организаций учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета. Организация учета затрат на произ-

водство продукции в финансовом учете основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции; согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране для осуществления финансового учета состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены НК РФ и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (3), которые определили издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в установлении способов (методов) начисления амортизации основных средств и нематериальных активов, тарифов отчислений на социальные нужды и др.

На основе НК РФ и ПБУ 10/99 министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и др. разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных организаций.

Для целей управленческого учета организации сами устанавливают принципы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции с учетом поставленных задач и особенностей функционирования организации.

8.8. СИСТЕМА СЧЕТОВ ДЛЯ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор синтетических и аналитических счетов.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные

расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Потери от брака», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 97 «Расходы будущих периодов». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту — их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств, а также обслуживающих производств и хозяйств.

С кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

План счетов 2000 г. и другие основные нормативные документы по бухгалтерскому учету разрешают организациям применять несколько методик группировки и списания затрат на производство в зависимости от технологических, организационных и других особенностей предприятия и целевой установки системы управления.

Ранее применявшаяся методика группировки и списания затрат на производство основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Прямые расходы учитываются на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные — на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца косвенные расходы списываются со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства и определяется фактическая производственная себестоимость продукции. Затем фактическая производственная себестоимость продукции списывается со счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и др.

Вновь введенная методика группировки и списания затрат на производство предусматривает разделение затрат на переменные, условно-переменные и условно-постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

Прямые переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23, 29. Косвенные условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают с этого счета на счета 20, 23, 29. Условно-постоянные расходы учитывают на счете 26 и в конце месяца списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи».

8.9. УЧЕТ РАСХОДОВ ПО ЭЛЕМЕНТАМ ЗАТРАТ

Экономический элемент расходов — это однородный их вид, который невозможно разложить на составные части. В качестве примера такого вида расходов можно указать стоимость покупной электроэнергии.

Однако на практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты — материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизацию и прочие затраты (ПБУ 10/99).

Налоговым кодексом РФ, как уже отмечалось, отчисления на социальные нужды не выделены в отдельный элемент расходов.

Материальные затраты отражают стоимость:

- сырья, материалов, топлива, энергии, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых организацией непосредственно для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, для обеспечения нормального технологического процесса, для упаковки продукции, для целей управления;
- природного сырья, включая платежи за пользование природными ресурсами, стоимость работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными организациями, и пр.;
- стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями или отдельными гражданами, не являющимися работниками организации.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогательного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;
- по текущей рыночной стоимости (цене продажи), если отходы продаются на сторону.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 НК РФ.

По элементу **«Затраты на оплату труда»** учитываются затраты на оплату труда работников организации, физических лиц, связанных с их участием в производстве продукции и ее продаже, выполнением работ, оказанием услуг, в управлении, выполнением других работ и служебных обязанностей, а также другие выплаты работникам, предусмотренные действующим законодательством и коллективными договорами, локальными нормативными актами организации и обусловленные выполнением работниками своих обязанностей.

В элементе **«Отчисления на социальные нужды»** учитываются суммы страховых взносов в связи с обязательным социальным страхованием работников, их пенсионным обеспечением и медицинским страхованием. В указанном элементе учитываются взносы организаций по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также соответствующие отчисления (платежи) по добровольным видам страхования, пенсионного обеспечения.

По элементу **«Амортизация»** учитываются суммы погашения стоимости амортизируемых в установленном порядке объектов имущества, используемого или предназначенного для использования в процессе производства и продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также для обслуживания этих процессов, управления ими и управления организацией в целом.

В элементе **«Прочие затраты»** учитываются иные затраты, формирующие затраты на производство и продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг, управление, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам.

Для получения информации о затратах по экономическим элементам используют данные синтетических счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и ряд других счетов (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Следует иметь в виду, что по кредиту указанных счетов отражаются все расходы соответствующих ресурсов — на осуществление обычной деятельности, капитальных вложений, финансовых вложений и др.

Поэтому для определения затрат по экономическим элементам по обычным видам деятельности нужно из кредитовых оборотов

счетов 10, 70, 69, 02, 05 и ряда других счетов исключить суммы оборотов, не относящиеся к обычным видам деятельности, и внутренние обороты.

8.10. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ ПО СТАТЬЯМ КАЛЬКУЛЯЦИИ

Рекомендуемый Минфином России перечень статей затрат по статьям калькуляции приведен в § 8.4.

Более детальный перечень статей затрат (калькуляции), их состав и способы распределения по видам продукции (работ, услуг) должны определяться отраслевыми методическими указаниями по учету затрат на производство продукции, работ, услуг с учетом характера и структуры производства.

При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, виду деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть прямо и непосредственно включены в их себестоимость (прямые расходы).

Учет материальных затрат

Для учета материальных затрат рекомендуются следующие статьи калькуляции:

- «Сырье и материалы»;
- «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;
- «Возвратные отходы» (вычитаются);
- «Топливо и энергия на технологические цели».

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства. Отпуск сырья и материалов в кладовые цехов рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

Для контроля за использованием сырья и материалов в производстве используют следующие четыре основных метода: документирования, партионного раскрытия, партионного учета и контроля и инвентарный метод.

Метод документирования основан на документальном оформлении отдельными документами всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, при замене одних видов сырья и материалов другими и т. п.). Данный метод в той или иной мере используется во всех организациях.

Сущность **метода партионного раскроя** заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и фактически полученные заготовки и отходы. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономии или перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме. Такие же расчеты осуществляют и по отходам. В раскройном листе указывают также причины выявленных отклонений и лиц, ответственных за раскрой материалов. Метод учета партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной отраслях промышленности и ряде других.

При использовании **метода партионного учета и контроля** формируются партии сырья и материалов, однородные по технологическим параметрам. Формирование указанных партий заключается в отборе соответствующих видов сырья и материалов и обособленном их хранении в специально отведенных местах. Каждой партии присваивается определенный учетный признак — номер партии, наименование материальных ресурсов, ряд различных наименований.

Этот учетный признак партии в дальнейшем указывается во всех первичных документах по учету израсходованных в производстве сырья и материалов, что позволяет прямым путем относить сырье и материалы на конкретные виды продукции (работы, услуги). При компьютеризации производственного учета в первичных документах целесообразно указывать также код менеджеров, принимающих решение по отбору сырья и материалов для соответствующей партии.

Отобранные партии сырья и материалов могут использоваться в течение смены, дня, нескольких дней и недель. По мере использования сырья и материалов соответствующих партий обычно составляют оперативно-производственные или ежемесячные производственные отчеты, а также сводные технические отчеты об использовании сырья и материалов в производстве.

Метод партионного учета и контроля использования сырья и материалов широко применяется в организациях химической, нефтехимической, химико-фармацевтической и пищевой промышленности, организациях черной и цветной металлургии.

При *инвентарном методе* по истечении смены, суток, пятитдневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам.

По выявленным отклонениям определяют их причину и виновников (инициаторов). Для систематизации и анализа отклонений от нормы в организациях разрабатывают номенклатуру причин и определяют возможных виновников.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов особенно широко применяют в мясной, молочной, пищевой промышленности, а также в металлургии, электроэнергетике, химической промышленности.

По истечении одного месяца цеха составляют *отчеты о расходе сырья и материалов*, где указывают нормативные и фактические расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. В отчетах дается объяснение причин перерасхода или экономии по материалам. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности *ведомости (машинограммы) распределения материалов*, где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляется прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, и поэтому по видам продукции они распределяются косвенно-нормативным или коэффицентным способом.

При *нормативном способе* фактически израсходованные сырье и материалы распределяют по видам продукции пропорционально расходу их по норме.

При *коэффициентном способе* основой распределения является коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию. Расход сырья и материалов на каждый вид продукции определяют по формуле

$$P_i = \frac{P}{\sum Q_i K_i} \times Q_i,$$

где P_i — фактический расход сырья и материалов на i -е изделие;

P — фактический расход сырья и материалов на все виды продукции;

Q_i — количество выпущенных изделий;

K_i — коэффициент содержания.

Коэффициентный способ распределения материалов между видами продукции применяют в электроэнергетике, полиграфическом производстве, издательской деятельности и т. д.

В электроэнергетике все виды топлива (газ, уголь, мазут и др.) приводят к единому измерителю путем пересчета на условное топливо, а затем данные о расходе топлива в условном измерении используются для определения коэффициента его расхода на единицу энергии.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов.

Оценку возвратных отходов осуществляют в зависимости от их характера и направления использования. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности этого — распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Возвратные отходы оформляются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы»

Кредит счета 20 «Основное производство» или

Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

Расход вспомогательных материалов учитывают обычно так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем: пропорционально

сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели, и их плановой себестоимости. Ставки пересматривают по мере изменения норм расхода или цен.

Если затраты на вспомогательные материалы составляют значительную величину, то они могут быть выделены в самостоятельную статью калькуляции. В этом случае стоимость израсходованных вспомогательных материалов распределяется между видами продукции таким же образом, как и стоимость основных материалов.

По статье *«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»* отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера (выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, внутризаводскому перемещению сырья и материалов и др.), оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг.

По статье *«Топливо и энергия на технологические цели»* отражается стоимость топлива, горячей и холодной воды, пара, сжатого воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции. Расход различных видов энергии по отдельным цехам и другим участкам определяют по счетчикам и приборам. Распределение стоимости топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции осуществляется в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода и действующих цен.

Учет затрат на оплату труда. По статье *«Заработная плата производственных рабочих»* планируют и учитывают заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, непосредственно связанных с выработкой продукции. Для отнесения суммы заработной платы и отчислений органам социального страхования на объекты калькуляции составляют разработочную таблицу (машинограмму) распределения заработной платы. Ее составляют на основании первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Заработная плата производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов

прямым путем. Ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют косвенно — обычно пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции.

Отчисления на социальные нужды распределяют между объектами учета затрат и калькулирования пропорционально заработной плате производственных рабочих.

В статью **«Расходы на подготовку и освоение производства»** включают:

- затраты на подготовку и освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов, учтенные с начала текущей деятельности организации, цеха или использования новых агрегатов в текущей деятельности организации (пусковые расходы);
- затраты на освоение природных ресурсов, работы подготовительного характера на разрабатываемых месторождениях в добывающей промышленности;
- другие единовременные затраты, перечень которых зависит от отраслевой специфики деятельности организации, видов производств.

Указанные расходы учитываются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов».

Номенклатура пусковых расходов зависит от характера пусковых испытаний и определяется отраслевыми инструкциями. При исчислении общей суммы пусковых расходов из этой суммы вычитают стоимость продукции, полученной в период комплексного опробования.

Величина пусковых расходов определяется сметой, дополненной необходимыми расчетами и составляемой исходя из установленного режима, продолжительности и других условий, пробной эксплуатации и освоения вводимых в действие объектов.

В себестоимость отдельных видов продукции пусковые расходы включают по нормам погашения, устанавливаемым на единицу продукции, исходя из общей суммы расходов, длительности периода их погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

Списание пусковых расходов оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»

Кредит счета 97 «Расходы будущих периодов».

В состав расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов не включаются затраты на подготовку и освоение производства продукции,

не предназначенной для серийного и массового производства, а также затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемые в ходе производственного (технологического) процесса. Эти затраты рассматриваются в качестве общепроизводственных или общехозяйственных расходов и включаются в их состав по времени признания.

При изготовлении изделий по индивидуальным заказам фактические затраты на подготовку его производства включаются в затраты соответствующего изделия или партии изделий.

Затраты на подготовительные (эксплуатационные горно-подготовительные) работы на разрабатываемых месторождениях добывающей промышленности учитываются в составе расходов будущих периодов и включаются в расходы на подготовку и освоение производства текущего периода по мере погашения в течение, как правило, срока использования горных выработок.

Конкретный перечень подготовительных работ и порядок их включения в затраты отчетного периода устанавливаются организацией.

Учет расходов по обслуживанию производства и управлению

К расходам по обслуживанию производства и управлению относятся расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида расходов включают в себестоимость продукции по статье «Общепроизводственные расходы» и учитывают на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные расходы». Общехозяйственные расходы учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и по такой же статье включают в себестоимость продукции. Указанные счета активные, собирательно-распределительные. На дебете счетов в течение месяца отражают затраты, по кредиту осуществляют списание затрат на соответствующие счета учета затрат. После завершения месяца остатки на указанных счетах отсутствуют. Для указанных расходов установлена единая методика контроля затрат: по каждому их виду составляют плановую смету с подразделением по статьям; аналитический учет затрат осуществляют по статьям в соответствии с установленной номенклатурой; фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Указанным расходам, имеющим общие характеристики, свойственны некоторые различия. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования считаются полупеременными или условно-

переменными, т. е. зависящими от объема производства продукции, а общепроизводственные и общезаводские расходы — постоянными, т. е. не зависящими от объема производства продукции. Кроме того, в составе общехозяйственных расходов размер многих из них регламентируется государством для целей налогообложения.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования учитывают обычно на отдельном субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования можно осуществлять по каждому цеху (производству и др.) в отдельности по следующей номенклатуре статей:

- 1) «Амортизация оборудования и транспортных средств»;
- 2) «Эксплуатация оборудования» (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии, услуги вспомогательных производств и т. п.);
- 3) «Ремонт оборудования и транспортных средств»;
- 4) «Внутризаводское перемещение грузов»;
- 5) «Прочие расходы».

На некоторых предприятиях по ст. 2 «Эксплуатация оборудования» отражают затраты электроэнергии как силовой, так и технологической вследствие отсутствия их отдельного учета и большого удельного веса силовой энергии.

Из перечисленных статей расходов по содержанию и эксплуатации оборудования наиболее существенными являются затраты на амортизацию и ремонт оборудования транспортных средств.

Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования используют *ведомости учета затрат цехов*, которые открывают на каждый цех в отдельности. Запись в ведомость производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листов-расшифровок по прочим денежным расходам, отраженным в журналах-ордерах.

Использование ЭВМ позволяет автоматизировать учетный процесс и получать идентичную ведомости ф. № 12 готовую машинограмму.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списывают на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве» (в части исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным произ-

водством пропорционально сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования. При отсутствии сметных ставок расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции пропорционально затратам на оплату труда работников или другими способами.

Сущность способа распределения расходов пропорционально нормативным или сметным ставкам заключается в следующем.

Вначале все оборудование производства или другого структурного подразделения организации распределяют на технологически однородные группы с примерно одинаковыми расходами на содержание.

Затем исчисляют нормативные затраты по каждой группе технологического оборудования и на единицу оборудования за час работы по каждой группе.

После этого нормативную величину расходов за час работы по одной из групп (обычно ведущей группе) принимают за единицу и по отношению к этой группе определяют коэффициенты приведения по другим группам оборудования.

Далее по данным технологической документации определяют количество часов работы по каждой группе оборудования, по каждому изделию или виду работ и умножением машино-часов на установленные коэффициенты приведения по соответствующей группе исчисляют **приведенные машино-часы**.

Нормативные (сметные) ставки расходов на изделие (вид работ) определяют умножением количества приведенных машино-часов на нормативные расходы за час работы оборудования по группе, принятой за единицу.

Данный способ распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования между объектами учета теоретически имеет преимущества перед другими способами. Однако он не получил широкого распространения на практике из-за сложности и условности расчетов.

Сущность способа распределения расходов пропорционально основной заработной плате производственных рабочих заключается в следующем:

- определяют общую сумму заработной платы производственных рабочих;
- отношением распределяемых расходов (общепроизводственных, общехозяйственных и т. п.) на общую сумму заработной платы производственных рабочих исчисляют показатель их соотношения, т. е. величины соответствующих расходов на 1 руб. заработной платы;
- умножением исчисленного соотношения на сумму заработной платы, начисленной по конкретным видам продукции, работам, услугам, определяют сумму распределяемых расходов, приходящихся

на отдельные виды продукции, работы, услуги. Разделив исчисленную сумму распределяемых расходов на количество произведенной продукции, объем выполненных работ, оказанных услуг, определяют сумму распределяемых расходов на единицу продукции, работ, услуг.

Наряду с указанными способами распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования между объектами учета в отечественной практике широко используются и другие способы — пропорционально отработанному количеству машино-часов или машино-смен (в строительных организациях), пропорционально производственным затратам по отдельным переделам (в организациях химической промышленности), пропорционально количеству или стоимости выпущенной продукции (в пищевых и металлургических организациях), пропорционально количеству отработанных рабочими человеко-часов и др.

Принимая решение о выборе способа распределения расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, необходимо принимать во внимание все специфические особенности функционирования предприятия и стремиться обеспечить систематический контроль за этими расходами, ответственность конкретных должностных лиц за величину этих расходов.

На другом субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением (цехом, производством и т. д.).

Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут также в *ведомости учета затрат цехов*, а при использовании ЭВМ — в соответствующей машинограмме по следующей номенклатуре статей:

- 1) «Содержание аппарата управления цеха»;
 - 2) «Содержание прочего цехового персонала»;
 - 3) «Амортизация зданий, сооружений и инвентаря»;
 - 4) «Содержание зданий, сооружений, инвентаря»;
 - 5) «Ремонт зданий, сооружений и инвентаря»;
 - 6) «Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство»;
 - 7) «Охрана труда»;
 - 8) «Прочие расходы».
- Непроизводительные расходы:**
- 9) «Потери от простоев»;
 - 10) «Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах»;
 - 11) «Недостача материальных ценностей и незавершенного производства» (за вычетом излишков);
 - 12) «Прочие непроизводительные расходы».

Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут по каждому цеху в отдельности также в ведомости учета затрат цехов, а при автоматизированном учете — в соответствующей машинограмме по установленной организацией номенклатуре статей. По истечении месяца собранные в ведомости ф. № 12 расходы списываются на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве».

В некрупных организациях можно отказаться от отдельного учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и других общепроизводственных расходов. В этом случае организация устанавливает самостоятельно номенклатуру статей общепроизводственных расходов с выделением наиболее существенных расходов. Эти расходы целесообразно закрепить за центрами затрат и центрами ответственности для усиления контроля за ними.

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы». В финансовом учете их аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в четыре раздела.

Расходы на управление организацией:

- 1) «Заработная плата аппарата управления организацией»;
- 2) «Командировки и перемещения»;
- 3) «Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны»;
- 4) «Прочие расходы» (канцелярские, почтово-телеграфные и т. п.).

Общехозяйственные расходы:

- 5) «Содержание прочего общехозяйственного (не административно-управленческого) персонала»;
- 6) «Амортизация основных средств»;
- 7) «Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского характера»;
- 8) «Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования»;
- 9) «Охрана труда» (расходы по технике безопасности, производственной санитарии и т. п.);
- 10) «Подготовка кадров»;
- 11) «Организованный набор рабочей силы»;
- 12) «Прочие расходы».

Налоги, сборы и отчисления:

- 13) «Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы»;

Непроизводительные расходы:

14) «Потери от простоев»;

15) «Потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах» (в тех случаях, когда ущерб не может быть взыскан с виновников);

16) «Недостача материалов и продукции на заводских складах (за вычетом излишков)» (в тех случаях, когда эти потери не могут быть взысканы с виновных лиц);

17) «Прочие непроизводительные расходы».

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в *ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и внепроизводственных расходов (ф. № 15)*, а при автоматизированном учете — в соответствующей машинограмме. Ведомость составляют на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листов-расшифровок по прочим денежным расходам. По окончании месяца общехозяйственные расходы распределяют и списывают на основное, вспомогательное и непромышленное производства и хозяйства и другие счета затрат.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляются специальные ведомости их распределения. В организациях промышленности общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяют между объектами калькуляции, как правило, пропорционально сумме основной заработной платы производственных рабочих.

Списание общехозяйственных расходов по назначению оформляется бухгалтерскими записями:

Дебет счета 20 «Основное производство» (на сумму расходов, относящихся к основному производству)

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (на сумму расходов, относящихся к вспомогательным производствам)

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» (на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам), и др.

Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Учет потерь от брака. Статья «Потери от брака» имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях. Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой

продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки. Неисправимый брак, кроме того, оформляется **актом о браке** или **ведомостью о браке**, в которых фиксируется несколько фактов брака. Акт составляется работником технического контроля, мастером и начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Он утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака — за счет виновных лиц или за счет производства.

Потери от неисправимого брака исчисляются вычитанием из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака. Себестоимость внутреннего окончательного брака складывается из фактических затрат по установленным статьям расходов, за исключением затрат по статьям: «Расходы на подготовку и освоение производства»; «Общехозяйственные расходы»; «Потери от брака»; «Прочие производственные расходы». В организации с большой номенклатурой изделий брак обычно оценивают исходя из плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака.

В себестоимость внутреннего окончательного и исправимого брака, произошедшего по вине поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов, включают также долю общезаводских расходов в процентном отношении по утвержденному плану к заработной плате производственных рабочих, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, а также транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, уплаченные покупателям за поставку бракованной продукции, относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы» и в стоимость потерь от брака не включаются.

Синтетический учет потерь от брака ведется на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражаются затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства). Потери от брака списываются с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — если брак произошел по вине рабочих;
- счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов;
- счета 10 «Материалы» — на стоимость забракованных изделий по цене возможного использования;
- соответствующего счета производства — если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

Аналитический учет потерь от брака ведут в разрезе цехов, по видам забракованной продукции и статьям расходов.

Учет потерь от простоев и прочих производственных расходов.

Простои могут быть вызваны внутренними причинами (т. е. по вине предприятия), внешними причинами (по вине поставщиков сырья и материалов, из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т. п.) и стихийными бедствиями. Простои оформляются *простойным листком*, в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения. В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда производственных рабочих за время простоя, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье «Общепроизводственные расходы».

В состав потерь от простоев по внешним причинам, помимо указанных выше затрат, включают соответствующую долю общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относят на виновные организации или на общехозяйственные расходы, если эти потери не подлежат возмещению. Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли организации.

По статье «*Прочие производственные расходы*» учитывают расходы, не входящие ни в одну из указанных выше статей затрат: затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, про-

данной с гарантией, отчисления на централизованные расходы по технической пропаганде, затраты на стандартизацию и др. Прочие производственные расходы относят на себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем, а при невозможности распределяют между ними пропорционально их производственной себестоимости (без прочих производственных расходов).

8.11. УЧЕТ НОРМИРУЕМЫХ РАСХОДОВ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

В составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов многие виды затрат ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для налогообложения, контроля затрат и других целей: представительские расходы, подъемные в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации; расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов.

Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей осуществляется в соответствии с постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92 (13) и письмом Минфина России от 21 июля 1992 г. № 57. Указанным письмом установлены следующие требования для выплаты компенсации:

1) если работа по роду производственной деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями работника;

2) наличие приказа руководителя организации, устанавливающего размер и условия выплаты. Размер компенсации устанавливается в зависимости от интенсивности использования автомобиля и предусматривает возмещение затрат по эксплуатации автомобиля, его амортизации, стоимости горюче-смазочных материалов, расходов на техническое обслуживание и технический ремонт;

3) представление в бухгалтерию организации копии технического паспорта личного автомобиля;

4) компенсация выплачивается один раз в месяц независимо от количества календарных дней;

5) компенсация не выплачивается за время, когда личный автомобиль не эксплуатируется (за время нахождения в отпуске, командировке, за время болезни и по другим причинам).

Постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92 установлены следующие нормы расходов на выплату компенсации

за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей:

- с рабочим объемом двигателей до 2000 куб. см включительно — 1200 руб. в месяц;
- свыше 2000 куб. см — 1500 руб. в месяц;
- мотоциклов — 660 руб. в месяц.

При использовании для служебных поездок личных легковых иномарок компенсация выплачивается в размерах, установленных для отечественных машин соответствующего класса.

Суммы начисленных компенсаций за использование личных автомобилей отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Представительские расходы — это затраты организаций по приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранных), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации или иного руководящего органа.

К представительским расходам относят затраты, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников), их транспортным обеспечением, буфетным обслуживанием во время переговоров и оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия, по обеспечению перевода во время проведения представительских мероприятий. К представительским расходам не относятся расходы на организацию развлечений, отдыха, профилактики или лечения заболеваний.

Указанные расходы признаются налоговыми органами в пределах, утвержденных советом (правлением) смет на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы не должны превышать 4% от расходов на оплату труда за отчетный период (п. 2 ст. 264 НК РФ).

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения деловой встречи (приема), приглашенные лица, участники со стороны организации, величина расходов. Организациям рекомендуется определить конкретный порядок расходования средств на представительство, их документального оформления и контроля, включая установление круга лиц, имеющих отношение к этой стороне деятельности организации.

Расходы, по которым невозможно представить оправдательные документы (буфетное обслуживание и др.), принимаются к учету по актам или докладным запискам с решением администрации организации о принятии их к учету.

Представительские расходы отражаются по счету 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов 10 «Материалы», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

8.12. УЧЕТ И ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т. е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К *незавершенному производству* относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Проектом Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (17) незавершенное производство предлагается оценивать в разрезе калькуляционных статей затрат, предусмотренных для калькулирования себестоимости готовой продукции, за исключением статьи «Потери от брака» и статей затрат, которые, как правило, включаются только в готовую продукцию (стоимость или амортизация инструментов, приспособлений целевого назначения, прочие специальные расходы, затраты по освоению новых видов продукции и прочие производственные затраты, затраты на продажу).

В организациях, где производство имеет краткий технологический цикл, оценка незавершенного производства может оцениваться только по фактической стоимости использованного сырья, материалов и полуфабрикатов. Исходя из целесообразности и значимости данных для оценки финансового результата в соответствии с решением организации оценка незавершенного производства по производству отдельных видов продукции (работ, услуг) может не осуществляться. Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания. Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам — с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают — по ним составляют отдельные описи.

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

При выявлении недостатков или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке их списания.

По выявленным недостаткам или излишкам незавершенного производства производят следующие бухгалтерские записи.

На общую сумму выявленных недостат:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»
Кредит счета 20 «Основное производство»
Кредит счета 23 «Вспомогательные производства».

На сумму недостат по вине работников цехов:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»,
Субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

При отсутствии виновных лиц:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»
Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов
Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

На сумму излишков:

Дебет счета 20 «Основное производство»
Дебет счета 23 «Вспомогательные производства»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

8.13. УЧЕТ ПОЛУФАБРИКАТОВ СОБСТВЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА И ИХ ОЦЕНКА

Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в собственном производстве или реализованы другим организациям в качестве материалов или комплектующих изделий (пряжа и суровье в текстильной промышленности, чугун передельный в черной металлургии, сырая резина и клей в резиновой промышленности и т. д.).

Для получения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства организации могут вести их обособленный учет на активном счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21 отражают расходы по изготовлению полуфабрикатов, списываемые со счета 20. С кредита счета 21 полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 (при использовании в собственном производстве), либо в дебет счета 90 «Продажи» (при продаже).

При использовании в учете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» полуфабрикаты собственного производства приходят по дебету счета 21 с кредита счета 40.

Аналитический учет по счету 21 ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.).

В балансе полуфабрикаты собственного производства отражают по статье «Незавершенное производство».

Оценку полуфабрикатов собственного производства целесообразно осуществлять по производственной себестоимости (полной, неполной, фактической, нормативной или плановой).

В организациях, не использующих счет 21, полуфабрикаты собственного производства отражают в составе незавершенного производства (т. е. на счете 20) и оценивают способами, принятыми для оценки незавершенного производства.

8.14. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ И УСЛУГ) ВСПОМОГАТЕЛЬНЫХ ПРОИЗВОДСТВ

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т. п.

К вспомогательным производствам промышленности относятся энергетические хозяйства, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, жестяно-баночное производство, цех производства тары, транспортные хозяйства, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств осуществляется на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства».

В дебет счета 23 в течение месяца относятся все затраты вспомогательных производств с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» и др.).

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяются пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения (1 кВт·ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 м³ сжатого воздуха, 1 м³ воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля, 1 т приведенного грузооборота и др.).

Фактическая себестоимость произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывается со счета 23 в дебет счетов:

20 «Основное производство» — при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;

90 «Продажи» — при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;

29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам;

других счетов (08, 10, 11, 15, 21, 28 и др.).

Особенности учета расходов на содержание и эксплуатацию автомобиля. Автотранспортные средства используются почти на всех предприятиях, и расходы на их содержание и эксплуатацию оказывают значительное влияние на себестоимость продукции, работ, услуг.

В составе автотранспортных расходов наиболее существенными являются затраты на горюче-смазочные материалы (ГСМ), ремонт автотранспортных средств, их амортизацию, оплату труда водителей.

ГСМ приобретаются автотранспортными хозяйствами либо по договору поставки со специализированными организациями, либо на автозаправочных станциях (АЗС) за наличные деньги и посредством приобретения талонов.

По договору поставки ГСМ приобретаются обычно крупными автохозяйствами. Приобретенные ГСМ учитывают по дебету субсчета 3 «Топливо» счета 10 «Материалы» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумма НДС, выделенная в счете-фактуре, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

При заправке автомобилей за наличный расчет на АЗС водителям выдают под отчет денежные средства, отражаемые на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Подотчетные лица отчитываются об израсходовании денежных средств на приобретение ГСМ, составляя авансовые отчеты. Основным документом, подтверждающим приобретение ГСМ, является кассовый чек АЗС, прилагаемый к авансовому отчету. Следует отметить, что при отсутствии счета-фактуры сумма НДС, выделенная в кассовом чеке, не подлежит возмещению из бюджета и включается в фактическую себестоимость приобретенных ГСМ.

Приобретенные на АЗС талоны на ГСМ принимают на учет по дебету счета 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы». При выдаче талонов водителям они списываются с кредита субсчета 3 счета 50 в дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Основным документом, подтверждающим расход ГСМ, является *путевой лист*, в котором указывают сведения об остатке горючего при выезде и при возвращении из поездки, количестве выданного горючего, его марке, нормативном и фактическом расходе, полученной экономии или перерасходе, пробеге автотранспортного

средства. Обязательные реквизиты и порядок заполнения путевых листов юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями утверждены приказом Минтранса России от 18 сентября 2008 г. № 152. В соответствии с данным приказом путевой лист оформляется на один день или на срок, не превышающий одного месяца.

Для определения нормативного расхода ГСМ используют Методические рекомендации «Нормы расхода топлива и смазочных материалов на автомобильном транспорте», утвержденные распоряжением Минтранса России от 14 марта 2008 г. № АМ-23-р.

Исходя из этих норм, организации могут разрабатывать свои нормы с учетом специфики своей деятельности. Принятые организацией решения о нормах расхода ГСМ целесообразно отразить в учетной политике организации.

Исчисленные на основании путевых листов израсходованные ГСМ списываются со счета 10 «Материалы», субсчет 3 «Топливо» в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» или других счетов учета затрат на производство продукции при отсутствии обособленного учета деятельности автотранспортного хозяйства.

Автотранспортные организации списывают израсходованные ГСМ в дебет счета 20 «Основное производство».

Затраты на ремонт автотранспорта в автотранспортных организациях, в зависимости от принятой учетной политики, могут непосредственно включаться в себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, предварительно учитываться на счете 97 «Расходы будущих периодов» или списываться на уменьшение созданного резерва на ремонт основных средств.

В автохозяйствах, являющихся структурными подразделениями предприятия и учитывающими свою деятельность на счете 23 «Вспомогательные производства», расходы на ремонт автотранспортных средств обычно учитывают по дебету счета 23 с кредита счетов учета соответствующих расходов (10, 70, 69 и др.).

Амортизационные отчисления по автотранспорту начисляются, как правило, способом списания их стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг) или линейным способом.

При выборе способа начисления амортизации по автотранспортным средствам следует иметь в виду, что НК РФ допускается применение лишь двух способов (п. 1 ст. 259) — линейного и нелинейного.

При несовпадении сумм амортизации в бухгалтерском и налоговом учете возникающие разницы учитываются в соответствии с требованиями ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Остальные расходы в автотранспортных хозяйствах учитываются, как правило, в общеустановленном порядке.

8.15. СВОДНЫЙ УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному варианту.

При *первом варианте* ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражают, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляет бухгалтерия по данным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При *втором варианте* движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько фаз обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наложение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутризаводского оборота. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Особенности бухгалтерских записей на счетах при первом и втором вариантах приведены ниже.

Пример

В цех № 1 поступило сырья и материалов на 100 000 руб. Затраты по переработке сырья и материалов составили 20 000 руб. Затраты на обработку полуфабрикатов в цехе № 2 — 10 000 руб., в цехе № 3 — 5000 руб.

Запись операций на счетах при бесполуфабрикатном варианте

Счет 20 «Основное производство», цех № 1

Дебет		Кредит	
1) Стоимость сырья и мате- риалов	100 000	5) Перечисление стоимо- сти сырья и затрат первого передела	100 000
	20 000		
2) Затраты на обработку первого передела			

Счет 20 «Основное производство», цех № 2

Дебет		Кредит	
3) Затраты второго передела	10 000	5) Перечисление затрат второго передела	10 000

Счет 20 «Основное производство», цех № 3

Дебет		Кредит	
4) Затраты третьего передела	5000	5) Перечисление затрат третьего передела	5000

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет		Кредит	
5) Себестоимость готовой продукции	135 000		

Запись операций на счетах при полуфабрикатном варианте*Счет 20 «Основное производство», цех № 1*

Дебет		Кредит	
1) Стоимость сырья и материалов	100 000	3) Себестоимость полуфабрикатов первого передела, переданных из цеха № 1 в цех № 2	120 000
2) Затраты первого передела	20 000		

Счет 20 «Основное производство», цех № 2

Дебет		Кредит	
3)	120 000	5) Себестоимость полуфабрикатов второго передела, переданных из цеха № 2 в цех № 3	130 000
4) Затраты второго передела	10 000		

Счет 20 «Основное производство», цех № 3

Дебет		Кредит	
5)	130 000	7) Себестоимость готовой продукции, переданной из цеха № 3 на склад готовой продукции	135 000
4) Затраты третьего передела	5000		

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет		Кредит	
7) Себестоимость готовой продукции	135 000		

В практике нередко применяется смешанный, или частично полуфабрикатный, вариант, при котором полуфабрикаты отражаются в учете на первых стадиях по полуфабрикатному, на последующих стадиях — по бесполуфабрикатному варианту.

Затраты на производство продукции входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты — предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

Непроизводительные расходы и потери от брака отражают в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют **ведомость сводного учета затрат на производство**. Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносят в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства, оценку незавершенного производства на конец месяца определяют в соответствующих машинограммах или разработочных таблицах. Фактическую себестоимость готовой продукции по каждой статье затрат рассчитывают следующим образом: к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

В применяемых на практике ведомостях сводного учета затрат на производство, помимо указанных данных, содержатся сведения о расходе сырья и материалов по каждой графе сказуемого таблицы, что необходимо для последующего калькулирования себестоимости единицы произведенной продукции.

Сводный учет затрат на производство осуществляется на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов, учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, учета потерь в производстве, учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу и др.

Указанные ведомости составляются на основании ведомостей и разработочных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листов-расшифровок по прочим денежным расходам.

Организация аналитического учета затрат на производство зависит в основном от степени централизации учета, применяемого метода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета и управленческого учета. Так, при открытии

центров затрат по бригадам и рабочим местам возникает необходимость осуществления аналитического учета не только по цехам, но и по бригадам и рабочим местам. В настоящее время учет основных затрат по бригадам в большинстве организаций осуществляется внесистемно по данным ведомостей или машинограмм распределения затрат. При внедрении управленческого учета учет затрат осуществляют по каждому центру затрат.

Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» ведется по статьям калькуляции по объектам учета затрат (отдельные виды продукции, однородные виды продукции, заказы и др.) и подразделениям организаций (цех, участок, бригада) в карточках, свободных листах или книгах различных форм.

При наличии ЭВМ вся информация о затратах на производство продукции (о движении материалов, начислении амортизации, заработной платы и др.) группируется в ЭВМ по корреспондирующим счетам и составляется *ведомость оборотов по счету 20 «Основное производство»*.

Главная бухгалтерия организации на основании сводных данных машинограмм, ведомостей распределения сырья, материалов, заработной платы и т. п., получаемых в результате обработки первичных документов, осуществляет сводный учет затрат на производство продукции.

Затраты группируют по видам продукции (группам однородной продукции) и цехам. В организации с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство ведут по видам продукции.

При составлении калькуляции фактической себестоимости продукции данные сводного учета используются для контроля за выполнением плана по себестоимости всей продукции и ее отдельных видов.

8.16. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ЗАТРАТ В ТОРГОВЫХ ОРГАНИЗАЦИЯХ

Бухгалтерский учет издержек обращения организаций торговли должен обеспечить своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов, а также контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Учет затрат в торговых организациях осуществляется в соответствии с двумя основными нормативными документами: ПБУ 10/99 «Расходы организации» (3) и Методическими рекомендациями (11).

Методические рекомендации определяют единую учетную номенклатуру статей издержек обращения и производства для орга-

низаций оптовой, розничной торговли и общественного питания, а также порядок формирования финансовых результатов.

Они могут применяться в организациях торговли независимо от форм собственности. Организации других отраслей, имеющие в своей структуре торговое подразделение, также могут применять Методические рекомендации для учета издержек обращения и производства.

В соответствии с Методическими рекомендациями в организациях торговли в состав издержек обращения и производства включаются расходы, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с продажей покупных товаров в организациях общественного питания.

В целях планирования, учета и отчетности издержек обращения и производства организациям торговли рекомендуется применять следующую номенклатуру статей издержек обращения и производства (табл. 8.3).

Таблица 8.3

Номенклатура статей издержек обращения и производства организаций торговли и общественного питания

Номер статьи	Наименование статьи
1	«Транспортные расходы»
2	«Расходы на оплату труда»
3	«Отчисления на социальные нужды»
4	«Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря»
5	«Амортизация основных средств»
6	«Расходы на ремонт основных средств»
7	«Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд»
8	«Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров»
9	«Расходы на рекламу»
10	«Затраты по оплате процентов за пользование займом»
11	«Потери товаров и технологические отходы»
12	«Расходы на тару»
13	«Прочие расходы»

Организациям предоставляется право сокращать и расширять перечень статей в пределах затрат, предусмотренных типовым Положением по составу затрат.

В статью «Транспортные расходы» включают:

- оплату транспортных услуг сторонних организаций за перевозки товаров и продуктов (плата за перевозки, подачу вагонов, взвешивание грузов и т. п.);
- оплату услуг организаций по погрузке товаров и продуктов в транспортные средства и выгрузке из них, плату за экспедиционные операции и другие услуги;
- стоимость материалов, израсходованных на оборудование транспортных средств (щиты, люки, стеллажи и т. д.);
- плату за временное хранение грузов на станциях, пристанях, в портах, аэропортах и т. п. в пределах нормативных сроков, установленных для вывоза грузов в соответствии с заключенными договорами;
- плату за обслуживание подъездных путей и складов необщего пользования, включая плату железным дорогам согласно заключенным с ними договорам.

Организациям торговли при осуществлении закупок товаров самостоятельно (в том числе по импорту и товарообменным операциям) разрешается при исчислении покупной стоимости поступающих товаров включать в эту статью наряду с ценой, предусмотренной в договоре, транспортные расходы, таможенные пошлины и прочие расходы по закупке и транспортировке. По импортным товарам стоимость определяется исходя из их стоимости, предусмотренной в договоре (контракте) на дату оприходования в организации торговли.

Расходы, связанные с доставкой (включая погрузочно-разгрузочные работы) товаров и продуктов транспортом и персоналом организации торговли, подлежат включению в соответствующие статьи издержек обращения и производства (расходы на оплату труда, амортизация основных средств и др.).

Расходы на перевозку топлива, льда, ремонтно-строительных и других материалов относятся на увеличение их стоимости.

Расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары при возврате ее поставщикам или отправке тарособирающим организациям и тароремонтным предприятиям учитываются по статье «Расходы на тару». Штрафы, уплаченные за простой и нарушение условий перевозок, относятся на виновных лиц и отражаются на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», а в случае, если конкретные виновники ущерба не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, или при неполном взыскании ущерба — на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет затрат по статьям *«Расходы на оплату труда»*, *«Отчисления на социальные нужды»*, *«Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря»*, *«Амортизация основных средств»*, *«Расходы на ремонт основных средств»*, *«Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд»*, *«Расходы на рекламу»* осуществляется в основном таким же образом, как и в промышленных организациях.

Вместе с тем следует отметить, что в Методических рекомендациях определен срок (5 лет), на который утверждаются нормативы отчислений в резервный фонд на ремонт основных средств при значительном объеме ремонтных работ.

По статье *«Расходы на топливо, газ, электроэнергию для производственных нужд»* не отражается себестоимость электроэнергии, потребленной холодильным оборудованием (холодильными камерами, шкафами, прилавками и т. п.). Эту стоимость относят на статью *«Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров»*.

Расходы на торговую рекламу, включенные в состав издержек обращения и производства, при налогообложении принимаются в пределах утвержденных в установленном порядке норм.

По статье *«Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров»* учитывают:

- фактическую стоимость материалов (оберточной бумаги, пакетов, клея), израсходованных при подработке, переработке, сортировке, фасовке и упаковке товаров;

- плату за услуги сторонних организаций по фасовке и упаковке товаров;

- расходы на содержание холодильного оборудования — стоимость электроэнергии, воды, смазочных материалов и др., оплату услуг сторонних организаций по техническому обслуживанию холодильного оборудования;

- фактическую себестоимость льда, израсходованного для охлаждения товаров и продуктов, которая складывается из покупной цены, расходов на перевозку, погрузочно-разгрузочные работы, набивку льдом льдохранилищ (ледников);

- плату за временное хранение товаров на складах сторонних организаций;

- расходы на дезинсекцию (уничтожение вредных насекомых) и дератизацию (истребление мышей, крыс и других грызунов);

- другие расходы на создание условий для хранения товаров и продуктов (газовая среда, искусственное охлаждение, активная вентиляция и т. п.).

По статье *«Затраты по оплате процентов за пользование займами»* отражаются:

- затраты по оплате процентов по кредитам поставщиков (производителей работ, услуг), включая оформление долгового обязательства векселями, за приобретение товаров и других материальных ценностей (проведение работ, оказание услуг сторонними организациями);

- расходы по оплате процентов за пользование средствами федерального фонда государственной финансовой поддержки досрочного завоза продукции (товаров) в районы Крайнего Севера и приравненные к ним местности в пределах установленных сроков возврата средств, а также аналогичных региональных фондов;

- другие расходы по оплате процентов за пользование займами в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. Платежи по кредитам сверх ставок, установленных законодательством, по просроченным займам, а также ссудам, полученным на восполнение недостатка собственных оборотных средств, на приобретение основных средств и нематериальных активов, осуществляются за счет прибыли организации.

По статье *«Потери товаров и технологические отходы»* отражаются потери товаров и продуктов при железнодорожных, водных, воздушных, автомобильных и гужевых перевозках, хранении и продаже в пределах действующих норм естественной убыли, утвержденных в установленном порядке.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производства на холодильниках, хладокомбинатах, базах овощных и продовольственных товаров, торговых организациях, имеющих склады, ежемесячно начисляется резерв на списание естественной убыли товаров в пределах действующих норм естественной убыли по следующим объектам:

- нормируемые отходы, образующиеся при подготовке к розничной продаже колбас, мясокопченостей и рыбы чистой массой (весом);

- потери от зачистки сливочного масла, крошения карамели обсыпной и сахара-рафинада.

По этой статье отражаются также:

- убытки от недостачи и потери от порчи товаров, продуктов и сырья сверх норм естественной убыли в тех случаях, когда конкретные виновники не установлены;

- потери от списания долгов по недостачам товарно-материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков. Потери и недостачи товаров и продуктов отражаются по этой статье по покупным ценам.

Основанием для списания убытков от недостачи, порчи сверх нормы естественной убыли, когда виновники не установлены или во взыскании которых отказано судом, является обоснованное заключение, утвержденное руководителем организации торговли.

В документах, представляемых для оформления списания недостач и порчи ценностей сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, или заключение о факте порчи ценностей, полученное от соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

По статье *«Расходы на тару»* отражаются:

- амортизация (износ) и расходы на ремонт тары-оборудования;
- амортизация многооборотной тары, возмещенная поставщикам в соответствии с условиями поставки товаров;
- расходы, связанные с ремонтом и естественным износом тары-оборудования в части, возмещенной поставщикам (владельцам тары-оборудования);
- стоимость тары, списанной из-за естественного износа;
- расходы на перевозку, погрузку и выгрузку порожней тары, осуществляемую сторонними организациями при возврате ее поставщикам или сдаче тарособирающим организациям;
- расходы на очистку и обработку (дезинфекцию) тары;
- разница в ценах на тару между приемными — при оприходовании и сдаточными — при возврате порожней тары;
- другие расходы на тару.

По статье *«Прочие расходы»* отражаются:

- суммы затрат по уплате налогов, сборов, отчислений в бюджет и в специальные внебюджетные фонды, производимые в соответствии с установленным законодательством порядком за счет издержек обращения и производства;
- оплата консультационных, информационных и аудиторских услуг, компенсации (в пределах установленных законодательством норм) за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей;
- другие затраты, подлежащие включению в состав издержек, но не относящиеся к ранее перечисленным статьям.

Расходы, включаемые в издержки обращения и производства организаций торговли, отражаются на соответствующих статьях установленной номенклатуры в том отчетном периоде, к которому они относятся, независимо от срока их возникновения.

Расходы, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, должны учитываться на счете 97

«Расходы будущих периодов» и подлежат отнесению на издержки обращения и производства в течение срока, к которому они относятся, ежемесячно равными частями, согласно утвержденным руководителем организации расчетам.

В целях равномерного отражения предстоящих расходов в издержках обращения и производства отчетного периода организации торговли могут создавать резервы предстоящих расходов, которые учитываются на счете 96 «Резервы предстоящих расходов»: на предстоящую оплату отпусков работникам; на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год; ремонтный фонд или резерв на ремонт основных средств; резерв на списание естественной убыли в пределах утвержденных норм естественной убыли в организациях торговли, имеющих склады, на базах овощных и продовольственных товаров, в холодильниках и на хладокомбинатах. Образование других резервов разрешается только в порядке, установленном законодательством.

Образование резервов производится за счет отчислений, включаемых в издержки обращения и производства в сроки, обоснованные специальными расчетами, утвержденными руководителем организации.

В конце отчетного года в случае превышения фактически начисленного резерва над суммой расчета, подтвержденной инвентаризацией, производится сторнировочная запись издержек обращения и производства.

В случаях, когда окончание ремонтных работ по объектам с длительным сроком их производства происходит в году, следующем за отчетным, остаток резерва на ремонт основных средств не сторнируется.

По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва присоединяется к финансовым результатам.

Единовременные затраты могут при отсутствии резервов списываться на издержки обращения и производства того месяца, в котором они произведены.

В организациях торговли издержки обращения в течение месяца учитываются на счете 44 «Издержки обращения».

В конце месяца сумму издержек обращения и производства, приходящуюся на реализованные за текущий месяц товары, списывают в дебет счета 90 «Продажи». Сальдо счета 44 «Издержки обращения» равно сумме издержек обращения, приходящейся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров. При этом сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обра-

щения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируются транспортные расходы и расходы по оплате процентов за банковский кредит на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в подп. 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (подп. 2) определяется средний процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нерезализованных товаров на конец месяца.

В соответствии с постановлением Правительства РФ от 30 июля 1994 г. № 893 для предприятий торговли, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и осуществляющих завоз продукции (товаров) в эти районы, сохранен порядок исчисления, предусматривающий включение в расчет суммы издержек обращения и производства на остаток товаров только транспортных расходов (письмо Минфина России от 7 октября 1994 г. № 137 «Об исчислении издержек обращения на остаток товаров»).

В организациях общественного питания показатель «товарные запасы» охватывает запасы сырья, товаров, полуфабрикатов, готовой продукции, находящиеся во всех подразделениях организации.

8.17. УЧЕТ ЗАТРАТ НА СОДЕРЖАНИЕ ОБЪЕКТОВ НЕПРОИЗВОДСТВЕННОЙ СФЕРЫ

К *объектам непроизводственной сферы* относят обслуживающие производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации: состоящие на балансе организации жилищно-коммунальные хозяйства, пошивочные и другие мастерские бытового обслуживания, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (сады, ясли), дома отдыха, санатории и другие организации оздоровительного и культурно-просветительного назначения, а также научно-исследовательские и конструкторские подразделения.

Учет деятельности обслуживающих производств и хозяйств осуществляют на счетах 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 86 «Целевое финансирование» и др.

Счет 29 активный. По дебету счета отражают:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг (материалы, топливо, газ, вода, оплата труда, отчисления на социальные нужды и др.), с кредита материальных, расчетных и других счетов;
- расходы вспомогательных производств (с кредита счета 23);
- соответствующую часть общехозяйственных расходов (с кредита счета 26).

Фактическую себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг списывают с кредита счета 29. Списание осуществляют в дебет счетов:

- 10, 43 — на стоимость материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- 90 «Продажи» — при продаже продукции, работ, услуг;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков, арендаторов и др. за оказанные услуги;
- учета затрат подразделений — потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами (23, 25 и др.);
- учета источников покрытия затрат на содержание обслуживающих производств и хозяйств (86, 91).

Убыток от эксплуатации жилищно-коммунального хозяйства может быть списан со счета 29 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а прибыль — в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На счете 29 может быть остаток, показывающий стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 ведут по каждому обслуживаемому производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат. При этом по жилым домам должна быть обеспечена информация об эксплуатационных и целевых расходах (водоснабжение, освещение, канализация, газ, отопление).

В соответствии с действующим законодательством организации могут получить средства из федерального и муниципальных бюджетов на возмещение убыточности, капитальный ремонт жилищного фонда, премирование и другие цели.

При поступлении ассигнований из бюджета дебетуют счет 51 «Расчетные счета» и кредитуют счет 86 «Целевое финансирование» (по отдельным субсчетам по направлениям финансирования).

Списание использованных средств целевого назначения осуществляют в дебет счета 86 с кредита счетов:

- 23 «Вспомогательные производства» — на возмещение расходов по капитальному ремонту жилищного фонда и других объектов;

- 91 «Прочие доходы и расходы» — на покрытие убытков.

Суммы, поступившие из бюджета как возмещение разницы между выручкой, исчисленной по планово-расчетным тарифам (там, где они применяются), и выручкой, исчисленной по действующим тарифам, отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» в составе прочих доходов. Таким же образом отражают суммы, поступившие из бюджета на покрытие разницы в ценах на топливо, теплоэнергию по ценам и тарифам ниже покупных.

8.18. УЧЕТ ЗАТРАТ ПО ЦЕНТРАМ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Понятие центров ответственности, их классификация

Центр ответственности — это часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности. Например, практически невозможно выразить в качестве дохода услуги, оказываемые бухгалтерией. Не все центры ответственности, соизмеряющие расходы и доходы, могут принимать решения по использованию полученной прибыли.

По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования центры ответственности подразделяются на три вида:

- центр затрат;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

В *центрах затрат* контролируются, как правило, только их расходы. Их основной целью является минимизация затрат.

В *центрах прибыли* менеджером контролируются не только затраты, но и доходы. Сопоставлением доходов и расходов по центру определяют прибыль. Основной целью центра прибыли является получение максимально высокой прибыли.

Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие достаточно самостоятельные части головной организации.

По принципу осуществления производственных функций можно выделить следующие центры ответственности: снабжения, производства, сбыта продукции, управления.

Центр ответственности за снабжение планирует, учитывает и контролирует закупки товарно-материальных ценностей, их хранение, затраты по закупке и хранению материальных ценностей, их отпуск в производство.

Центры ответственности за производство планируют, учитывают и контролируют затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляют ее себестоимость.

Центры ответственности по сбыту продукции (центры продаж) планируют, учитывают и контролируют затраты по продаже продукции (работ, услуг), объем и структуру проданной продукции, выручку от продажи, рентабельность проданной продукции и ее отдельных видов. Центр продаж иногда называют центром доходов.

Центры управления (службы главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т. д.) планируют, учитывают и контролируют затраты на их функционирование и определяют эффективность своей деятельности.

Основой функционирования центров ответственности являются сопоставления фактических затрат с расходами по смете (бюджету). Смета является, в сущности, финансовым планом для каждого центра ответственности. При составлении смет во внимание принимают, как правило, только контролируемые соответствующим центром затраты.

Особенно важно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Для осуществления пересчета затраты делят на переменные, полупеременные и постоянные. При пересчете затрат переменные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства; полупеременные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства и коэффициент зависимости данного вида расходов от объема производства; постоянные расходы корректировке не подлежат.

Сопоставление фактических затрат с затратами по смете осуществляют в отчете об исполнении сметы. Обычно в отчете указывают наименование контролируемых затрат, затраты по смете, фактические расходы и отклонение фактических затрат от сметных (табл. 8.4).

Центры прибыли, помимо отчета об исполнении сметы, составляют отчеты по прибыли, возможная форма которых рассмотрена в табл. 8.5.

Таблица 8.4

Отчеты об исполнении сметы центров затрат различных уровней

Контролируемые затраты	Затраты		Отклонения по затратам (+, -)	
	по смете	фактически	за месяц	с начала года
Отчет мастера отделения № 1				
1. Материалы	1000	980	- 20	- 10
2. Заработная плата прямая	500	510	+ 10	+ 5
3. Заработная плата обслуживающих рабочих	220	225	+ 5	+ 3
4. Топливо и энергия на технологические цели	180	190	+ 10	+ 7
5. Эксплуатация и ремонт оборудования	200	195	- 5	- 5
6. Прочие расходы	100	105	+ 5	- 3
7. Итого затрат	2200	2205	+ 5	- 3
Отчет начальника цеха № 1				
1. Содержание аппарата управления цеха	400	410	+ 10	-
2. Содержание прочего персонала	300	290	- 10	- 20
3. Содержание и текущий ремонт здания, сооружений, инвентаря	1000	1020	+ 20	- 10
4. Непроизводительные расходы	×	20	+ 20	+ 50
5. Прочие расходы цеха	300	290	- 10	- 30
6. Итого расходы цеха	2000	2030	+ 30	- 10
7. Расходы отделений				
№ 1	2200	2205	+ 5	- 3
№ 2	2000	2050	+ 50	- 70
№ 3	2800	2780	- 20	- 30
Итого расходы отделений	7000	7035	+ 35	+ 37
8. Всего расходы по цеху	9000	9065	+ 65	+ 27

Окончание таблицы 8.4

Контролируемые затраты	Затраты		Отклонения по затратам (+, -)	
	по смете	фактически	за месяц	с начала года
Отчет заместителя директора по экономике				
1. Расходы на управление организацией	2000	2060	+ 60	+ 100
2. Общехозяйственные расходы	2000	1950	- 50	- 70
3. Налоги, сборы и отчисления	1000	1000	-	+ 10
4. Непроизводительные расходы	×	500	+ 500	+ 1000
5. Итого общие расходы по организации	5000	5510	+ 510	+ 1040
6. Расходы цехов				
№ 1	9000	9065	+ 65	+ 27
№ 2	8000	7905	- 95	- 27
№ 3	10 000	10 050	+ 50	+ 100
Итого	27 000	27 020	+ 20	+ 100
7. Всего затраты организации	32 000	32 530	+ 530	+ 1440

Таблица 8.5

Показатели	По смете (плану)	Фактически	Отклонения по затратам (+, -)	
			за месяц	с начала года
Отчет по валовой прибыли				
1. Стоимость продукции (работ, услуг)	10 000	12 000	+ 2000	+ 3000
2. Производственная себестоимость	6000	7000	+ 1000	+ 1500
3. Валовая прибыль (п. 1 - п. 2)	4000	5000	+ 1000	+ 1500
Отчет по прибыли от продаж				
1. Выручка от продажи (нетто)	10 000	12 000	+ 2000	+ 3000
2. Производственная себестоимость	6000	7000	+ 1000	+ 1500

Окончание таблицы 8.5

Показатели	По смете (плану)	Фактически	Отклонения по затратам (+, -)	
			за месяц	с начала года
3. Расходы на продажи	500	600	+ 100	+ 200
4. Общехозяйственные расходы	1500	1600	+ 100	+ 200
5. Полная себестоимость проданной продукции (п. 2 + п. 3 + п. 4)	8000	9200	+ 1200	+ 2000
6. Прибыль от продаж (п. 1 - п. 5)	2000	2800	+ 800	+ 1000
Отчет по прибыли от обычной деятельности				
1. Выручка от продажи (нетто)	10000	12000	+ 2000	+ 3000
2. Производственная себестоимость	6000	7000	+ 1000	+ 1500
3. Расходы на продажу	500	600	+ 100	+ 300
4. Общехозяйственные расходы	1500	1600	+ 100	+ 200
5. Полная себестоимость проданной продукции (п. 2 + п. 3 + п. 4)	8000	9200	+ 1200	+ 2000
6. Прибыль от продаж (п. 1 - п. 5)	2000	2800	+ 800	+ 1000
7. Прочие доходы	1000	1200	+ 200	+ 300
8. Прочие расходы	800	1000	+ 200	+ 150
9. Прибыль до налогообложения (п. 6 + п. 7 - п. 8)	2200	3000	+ 800	+ 1150
10. Налог на прибыль	440	600	+ 160	+ 275
11. Прибыль (убыток) от обычной деятельности (п. 9 - п. 10)	1760	2400	+ 640	+ 874

Система учета по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия:

- 1) обоснованный выбор перечня центров ответственности;
- 2) сметы затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат;
- 3) правильный выбор контролируемых расходов;

- 4) обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль;
- 5) обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней;
- 6) система учета по центрам ответственности должна функционировать параллельно с системой финансового учета.

Учет по центрам затрат

Центр затрат — это любая единица деятельности организации, выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы. Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

Центром затрат может быть отдельное рабочее место, например по сборке какого-либо объекта, отдельная производственная операция или несколько операций, имеющих одинаковую характеристику, отдельный станок или группа станков, бригада, участок, цех или другая часть организации.

В качестве центра затрат может выступать организационная единица организации (бригада, участок, отделение, цех и др.), или же соответствующая организационная единица подразделяется на отдельные центры затрат. Основой выделения центров затрат является единство выполнения операций и функций и используемого оборудования.

Выбор центров затрат зависит от организационных и других особенностей организации, а также целей, поставленных ее руководством. Следует при этом учитывать, что с увеличением центров затрат эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета. Менеджеры должны установить оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат.

На выбор центров затрат большое влияние оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации. При необходимости в должностные обязанности работников вводятся соответствующие изменения.

Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами — отдельных исполнителей. За каждым исполни-

телем закрепляют ответственность за те затраты, величина которых зависит от него.

После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней. При этом центры затрат последующих уровней могут включать ответственность за затраты как данного уровня, так и за затраты центров предшествующих уровней.

По каждому центру затрат ответственность соответствующих руководителей или исполнителей устанавливается только по контролируемым ими расходам. При установлении контролируемых расходов часто возникают проблемы, поскольку многие расходы могут контролироваться частично.

При отнесении расходов к контролируемым и неконтролируемым необходимо учитывать уровень управления и время осуществления расходов. Сущность влияния первого фактора заключается в том, что одни и те же расходы могут быть неконтролируемыми на одном уровне и контролируемыми на другом. Например, заработная плата начальника цеха является неконтролируемой статьей расходов на уровне цеха, но она является контролируемой на уровне руководителя организации, утверждающего штатное расписание.

Фактор времени также влияет на контролируемость отдельных затрат. Например, сумма арендной платы за какие-либо активы в течение срока действия договора на аренду является неконтролируемой. Однако в перспективе сумма арендной платы может быть изменена, или может быть принято решение о приобретении в собственность соответствующих активов.

После выбора центров затрат по каждому из них составляют *сметы затрат*. При этом в сметы включают только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы.

Для организации контроля затрат по каждому центру важное значение имеет учет фактических расходов по каждому центру. Для этого на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают определенный номер (шифр затрат).

Прямые расходы учитывают по центрам затрат на основании первичных документов, в которых проставляют шифры затрат. Косвенные расходы по центрам делятся на два вида:

- непосредственно относящиеся к данному центру затрат;
- распределяемые из других центров затрат.

Некоторые организации на затраты центра относят только те накладные расходы, которые возникают в данном центре. Ставка накладных расходов по таким центрам определяется делением

суммы накладных расходов на объем продукции (работ, услуг) данного центра, который может быть выражен в единицах изделий их стоимости, человеко- или машино-часах, прямой заработной плате. Остальные накладные расходы в таких организациях распределяют по соответствующим ставкам, минуя центры затрат.

В организациях, распределяющих накладные расходы обоих видов, применяются ставки распределения накладных расходов по видам накладных расходов.

Эффективность функционирования центров затрат во многом зависит от содержания *отчетов по центрам затрат*. Основными принципами этой отчетности являются:

- включение в отчет только контролируемых расходов;
- укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему;
- отчетность должна содержать информацию об отклонениях, позволяющих реализовать принцип управления по отклонениям.

Сущность принципа управления по отклонениям заключается в предположении о том, что менеджеру более высокого уровня управления нет необходимости оперативно контролировать отдельные расходы и доходы центров ответственности низших уровней управления, если их величины существенно не отличаются от заданных. Если же отклонения по расходам и доходам существенны (обычно более 5%), то менеджерам более высокого уровня управления предоставляется дополнительная информация, объясняющая возникшие отклонения в соответствующем центре ответственности. На основе дополнительной информации менеджер принимает решения в пределах своих полномочий или представляет соответствующую информацию вышестоящему руководителю.

Пример составления отчетов центрами затрат различного уровня приведен в табл. 8.4.

В приведенных отчетах фактические затраты сопоставляются с расходами по смете и рассчитываются отклонения по затратам. Для установления динамики отклонений по месяцам в таблице приведены данные по отклонениям с начала года. Например, по прочим расходам в отделении № 1 за текущий месяц допущен перерасход на 5 тыс. руб. Однако с начала года по этой статье получена экономия на сумму 3 тыс. руб., и поэтому перерасход отчетного месяца может быть оправданным.

При оценке отклонений по отдельным затратам особое внимание следует обратить на непроизводительные расходы цехов и организации в целом, состоящие из потерь от простоев, потерь от недостатков и порчи материальных ценностей, потерь от брака и др. Непроизводительные расходы в смете не отражаются.

При составлении отчета об исполнении сметы затрат по организации в целом следует иметь в виду, что для руководителя организации и его заместителя по экономике все затраты являются контролируемыми. Поэтому в отчете об исполнении сметы расходов по организации приводятся данные об общехозяйственных расходах, получаемых по данным бухгалтерского финансового учета.

При определении центров затрат, порядка учета затрат по ним, содержания отчетов об исполнении сметы различных уровней и оценке отклонений от сметы целесообразно использовать отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, а также отраслевые методические указания по анализу хозяйственной деятельности организаций.

Учет и отчетность по центрам прибыли

Центрами прибыли могут являться цехи, производства, отделы сбыта (маркетинга) и другие подразделения организации, руководители которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также организация в целом.

Отчетным документом по затратам центра прибыли являются рассмотренные ранее отчеты об исполнении сметы центров затрат высших уровней (обычно начиная с цехового уровня).

Основным же отчетным документом центра прибыли является *отчет по прибыли*. Содержание этого отчета зависит от включаемых в отчет показателей прибыли — валовой, от продаж, до налогообложения, от обычной деятельности, чистой или маржинального дохода.

Если центр прибыли отчитывается по валовой прибыли, то в отчете отражают стоимость произведенной продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции данного центра, составляющие ее производственную себестоимость, и исчисляемую величину валовой прибыли. Отчет может составляться по форме, приведенной в табл. 8.5.

При составлении отчета по валовой прибыли следует учитывать, что организации могут в соответствии с принятой учетной политикой включать общехозяйственные расходы в состав производственной себестоимости или списывать их на счет 90 «Продажи». В первом случае показатель производственной себестоимости в отчете определяется с учетом общехозяйственных расходов, а во втором случае — без указанных расходов. Общехозяйственные расходы во втором случае будут учтены при составлении отчета по прибыли от продаж.

В том случае, когда центр прибыли отчитывается по прибыли от продаж, в отчете приводятся дополнительно данные: о расходах на продажу продукции (работ, услуг) и соответствующей части общехозяйственных расходов (если они не включаются в производственную себестоимость), позволяющие исчислить полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) и прибыль от продаж организации (см. табл. 8.5).

При составлении отчета по прибыли от обычной деятельности в отчет включают данные о прочих доходах и расходах и сумме налога на прибыль.

Сумму прибыли до налогообложения определяют прибавлением к прибыли от продаж прочих доходов и вычитанием из полученной суммы прочих расходов.

Прибыль или убыток от обычной деятельности определяют вычитанием из суммы налогооблагаемой прибыли суммы налога на прибыль (см. табл. 8.5).

Состав прочих доходов и расходов определен ПБУ 9/99 «Доходы организации» и 10/99 «Расходы организации» (п. 8.3).

В финансовом учете прочие доходы и расходы отражаются на синтетическом счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом полученные доходы учитывают по кредиту счета 91, а расходы — по дебету этого счета.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

При решении вопроса о целесообразности включения прочих доходов и расходов в отчет по прибыли нужно иметь в виду, что лишь небольшая часть указанных доходов и расходов имеет прямое отношение к центрам прибыли и может быть отнесена на центры прямым путем.

Основная часть прочих доходов и расходов носит централизованный характер и распределяется по центрам прибыли косвенными способами. При неудачно выбранной базе распределения прочих доходов и расходов они могут существенно исказить показатели прибыли соответствующих центров.

Вместе с тем включение в отчетность центров по прибыли неконтролируемых менеджерами центров прочих доходов и расходов может иметь и положительное значение, поскольку у них возникает заинтересованность в оценке обоснованности прочих расходов.

В качестве одного из вариантов составления отчета по центру прибыли можно рекомендовать составление указанного отчета с включением в него только тех прочих доходов и расходов, которые имеют непосредственное отношение к соответствующему центру.

Вместо отчета по прибыли центры прибыли могут составлять *отчеты о маргинальном доходе*.

Маргинальный доход, как уже отмечалось, определяют вычитанием из выручки от продажи продукции (работ, услуг) переменных расходов, связанных с производством и продажей продукции; разница между маргинальным доходом и постоянными расходами называется остаточным доходом. При этом остаточный доход целесообразно исчислять с учетом и прямых и косвенных постоянных расходов. Деление постоянных расходов на прямые и косвенные осуществляется в зависимости от конкретных условий производственного процесса.

Например, если оборудование используется только для производства определенного вида продукции, то все расходы по обслуживанию этого оборудования являются прямыми расходами — заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, сумма амортизации по оборудованию, сумма арендных платежей по нему и т. п.

К косвенным постоянным расходам относят такие затраты, которые распределяют между видами продукции (работ, услуг) только расчетным путем: расходы на содержание администрации, суммы амортизации по зданиям и т. п.

Пример составления отчета о маргинальном доходе приведен в табл. 8.6.

Остаточный доход до косвенных расходов, как правило, позволяет более точно оценить деятельность центра прибыли, по сравнению с показателем остаточного дохода, поскольку этот показатель не содержит тех неточностей, которые возникают при распределении косвенных расходов.

Отчет о маргинальном доходе можно дополнить показателями прочих доходов и расходов, на основе которых возможно определить чистый доход центра прибыли.

В целом по организации отчет по прибыли за отчетный месяц целесообразно составлять по форме отчета по прибыли в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности с включением в отчет показателей по смете и отклонений за месяц и с начала года.

Показатель чистой прибыли (убытка) в отчете определяют прибавлением доходов к прибыли (убытку) от продаж и вычитанием из полученной суммы прочих расходов, а также текущего налога на прибыль.

Таблица 8.6

Отчет центра прибыли о маржинальном доходе
за _____ месяца

Показатели	По смете (плану)	Фактически	Отклонения по затратам (+, -)	
			за месяц	с начала года
Отчет по валовой прибыли				
1. Выручка от продажи (нетто)	10 000	12 000	+ 2000	+ 3000
2. Переменные расходы	5000	6000	+ 1000	+ 2000
3. Маржинальный доход (п. 1 – п. 2)	5000	6000	+ 1000	+ 1000
4. Прямые постоянные рас- ходы	2000	2100	+ 100	+ 200
5. Остаточный доход (до кос- венных расходов) (п. 3 – п. 4)	3000	3900	+ 900	+ 800
6. Косвенные постоянные расходы	1000	1200	+ 200	+ 200
7. Остаточный доход (прибыль от производства) (п. 5 – п. 6)	2000	2700	+ 700	+ 600

Отчет центра инвестиций

Центры инвестиций — это структурные единицы самого высокого уровня крупных децентрализованных организаций: дочерние и зависимые общества головных организаций, филиалы и др. В практике западных стран к центрам инвестиции относят также отделения транснациональных корпораций.

Применительно к центрам инвестиций исходят из допущения, что они являются отдельными организациями. Поэтому центры инвестиций составляют обычные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе отчет по прибыли.

8.19. МЕТОДЫ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Один из основных показателей работы предприятия — себестоимость продукции. Исчисление себестоимости единицы продукции или работ и всей товарной продукции

называется калькуляцией. Различают плановые, сметные, нормативные и отчетные, или фактические, калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода.

Разновидностью плановой является сметная калькуляция, которую составляют на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе ее работы при стабильных ценах на используемые ресурсы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года — наоборот, ниже. Отсюда и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года — ниже. В условиях роста цен на используемые ресурсы в течение года может наблюдаться обратная зависимость.

Отчетные, или фактические, калькуляции составляют по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции, и они отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включаются и unplanned нспроизводительные расходы.

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

Проектом Методических рекомендаций (17) рекомендуются простой (попроцессный), попередельный и позаказный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Наряду с названными методами учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции организации могут применять нормативный метод калькулирования себестоимости продукции и метод директ-костинга (сокращенной себестоимости продукции).

Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данный метод применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов продукции;
- краткий период технологического процесса;
- незавершенное производство отсутствует или оно незначительно.

К таким организациям следует отнести организации добывающих отраслей промышленности (угледобывающей, нефтедобывающей и др.), промышленности строительных материалов, электро- и теплостанции и др. Широко применяется попроцессный метод в энергетических хозяйствах вспомогательных производств.

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или, кроме того, по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства различают три варианта исчисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство, — организациях угольной и горнорудной промышленности, при производстве строительных материалов и т. п., а также в энергетических хозяйствах вспомогательных производств. Себестоимость единицы продукции в указанных производствах определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

В угольной промышленности, например, затраты по добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, порододоработка, сортировка и обогащение угля), делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость одной тонны. В электросиловом хозяйстве вспомогательных производств затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВт·ч.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство, — в электростанциях, где одновременно вырабаты-

вается электро- и теплоэнергия, организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др.

При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этим видам продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между видами продукции установленными в организации способами.

Например, при добыче нефти и газа затраты по амортизации скважин, на текущий ремонт подземного оборудования, на увеличение отдачи пластов, деэмульсию, перекачку и хранение нефти, стоимость потребленной электроэнергии относят на нефть, а расходы на сбор и транспортировку газа — на газ. Все остальные расходы по добыче нефти и газа распределяют между ними пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства и имеющих поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода — организациях лесозаготовительной, торфяной промышленности и т. п.

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и скорректированную сумму затрат делят на количество единиц выработанной продукции.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данный метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). Под переделом понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе).

В черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности — выработка пряжи, изготовление ткани и ее крашение.

Попередельный метод, кроме того, широко применяют в деревообрабатывающей, химической, целлюлозно-бумажной и ряде других отраслей промышленности.

При попередельном методе затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт. Остальные рассматривают как попутные и оценивают их по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода — систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии и др. необходимо сопоставлять с нормативными. Использование элементов нормативного метода позволяет ежедневно осуществлять контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции. Данный метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов и т. п.). Кроме того, он широко применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ. Под *заказом* понимают изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным процессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие законченные конструкции.

Заказы открывают в плановом отделе на основании договоров с заказчиками или по заявкам структурных подразделений организации. В заказе указывают, какие изделия или работы подлежат выполнению, их объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа).

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов и др., в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа. Время составления отчетной калькуляции не совпадает со временем составления периодической отчетности.

При частичном выполнении заказов и сдачи их заказчиком частичный выпуск оценивают по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.).

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость

единицы продукции исчисляются делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

По окончании заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают с плановыми, выявляют отклонения по ним и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений по снижению себестоимости продукции (работ, услуг) на будущие периоды.

Последующий (после выполнения заказа) контроль за затратами при позаказном методе не всегда дает должный эффект. Поэтому главной задачей при позаказном методе является повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам осуществляемых заказов.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции. Сущность его заключается в следующем: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции; фактическая себестоимость продукции определяется алгебраическим сложением суммы затрат по текущим нормам с величиной отклонений от норм и величиной изменений норм, т. е. по формуле:

$$Z_{\text{ф}} = Z_{\text{н}} + O + И,$$

- где $Z_{\text{ф}}$ — фактические затраты;
 $Z_{\text{н}}$ — нормативные затраты;
 O — величина отклонений от норм;
 $И$ — величина изменений норм.

При этом фактическую себестоимость изделия можно установить двумя способами. Если объектом учета производственных расходов являются отдельные виды продукции, то и отклонения от норм, а также их изменения можно отнести на эти виды продукции прямым путем. Фактическую себестоимость этих видов продукции определяют способом прямого расчета по вышеприведенной формуле.

Если объектом учета производственных расходов являются группы однородных видов продукции, то фактическую себестоимость каждого вида продукции устанавливают распределением отклонений от норм и изменений пропорционально нормативным затратам на производство отдельных видов продукции.

Второй способ калькулирования фактической себестоимости продукции является менее трудоемким.

Применение нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции требует разработки нормативных калькуляций на основе норм основных затрат, действующих на начало месяца, и квартальных смет расходов по обслуживанию производства и управления. В организациях, отличающихся относительной стабильностью технологических процессов, нормы затрат изменяются редко, поэтому плановая себестоимость мало отличается от нормативной. В этих организациях вместо нормативных калькуляций можно использовать плановые.

Отклонения фактических затрат от установленных норм по отдельным расходам определяют методом документирования или инвентарным методом.

Текущий учет затрат по нормам и отклонений от них ведут, как правило, только по прямым расходам (сырье и материалы, заработная плата и др.). Отклонения по косвенным расходам распределяются между видами продукции по истечении месяца. Аналитический учет затрат на производство продукции осуществляется в карточках или особого рода оборотных ведомостях, составляемых по отдельным видам или группам продукции.

Нормативный метод учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции призван выполнять две функции: обеспечить оперативный контроль за производственными затратами путем учета затрат по текущим нормам и отдельно отклонений от норм и их изменений; обеспечить точное калькулирование себестоимости продукции.

Однако в некоторых организациях и отраслях применение данного метода ограничивается лишь использованием его как приема калькулирования себестоимости продукции. В этом случае данный метод не выполняет своей основной функции — оперативного, текущего контроля за производственными затратами.

Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции (метод директ-костинга). Метод директ-костинга (себестоимость по прямым затратам) впервые возник в Германии в 1930-е гг. В 1953 г. он был рекомендован американской ассоциацией бухгалтеров для применения в США. В последние годы данный метод широко применяется в большинстве развитых стран.

В первые годы применения директ-костинга производственная себестоимость продукции исчислялась только по прямым переменным затратам.

В процессе дальнейшего развития метода директ-костинга производственную себестоимость продукции стали исчислять не только по прямым, но и по косвенным переменным расходам.

Применительно к России сущность метода директ-костинга заключается в том, что сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условно-переменным затратам.

Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно-переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца списывают на счет 90 «Продажи». Это означает, что общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются.

При исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели маржинального дохода и остаточного дохода (прибыли от производства).

Маржинальный доход определяют вычитанием из выручки от продажи продукции или стоимости произведенной продукции суммы переменных затрат.

Показатель остаточного дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат.

Пример расчета показателей маржинального и остаточного дохода приведен ниже.

тыс. руб.

Стоимость 1000 единиц продукции по ценам продажи (В)	1000
Переменные затраты (ПЗ ₁)	600
Маржинальный доход (М)	400
Постоянные затраты (ПЗ ₂)	150
Остаточный доход (прибыль от производства) (П)	250

Приведенный расчет можно принимать в качестве отчета по прибыли от производства. Такие отчеты целесообразно составлять по организации в целом, ее структурным подразделениям, видам продукции и т. п.

Показатели маржинального дохода и прибыли от производства имеют важное значение для управления себестоимостью продукции. Они показывают зависимость этих показателей от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат.

На основе анализа взаимосвязи «затраты — объем — прибыль» определяют критическую точку объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Например, критическую точку объема производства в единицах продукции (x) определяют по формуле:

$$x = \frac{ПЗ_2}{Ц - ПЗ_1},$$

где $Ц$ — цена единицы продукции;

$ПЗ_1$ — переменные затраты на единицу продукции;

$ПЗ_2$ — постоянные затраты на единицу продукции.

При цене единицы продукции 1000 руб. и переменных затратах на единицу продукции 600 руб.

$$x = \frac{150\,000 \text{ руб.}}{1000 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.}} = 375 \text{ единиц.}$$

Кроме того, на основе данных, получаемых при методе директ-костинга, обосновывают оптимальный объем производства продукции, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию и т. п.

Наряду с отмеченными достоинствами методу директ-костинга свойственны некоторые недостатки. Исчисление и использование показателей сокращенной производственной себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом вызывают последствия, изложенные в § 8.20.

Следует отметить, что состав статей рассмотренного выше отчета по прибыли от производства при методе директ-костинга в значительной мере соответствует составу статей отчета о прибылях и убытках (ф. № 2 квартальной и годовой бухгалтерской отчетности): выручка от продажи; себестоимость проданной продукции; валовая прибыль; коммерческие расходы; управленческие расходы; прибыль от продаж.

Показатели валовой прибыли, себестоимости проданной продукции, управленческих расходов (ф. № 2) соответствуют статьям маржинального дохода, переменных и постоянных затрат отчета о прибыли от производства.

Различие состоит лишь в показателях «прибыль (убыток) от продаж» и «прибыль от производства», поскольку первый показатель исчисляется с учетом расходов на продажу, а второй — без учета этих расходов.

Использование данных по счетам 25 и 26 для калькулирования себестоимости продукции по методу директ-костинга дает не совсем точные результаты. Для исчисления более точных показателей себестоимости продукции по данному методу необходимо из состава общепроизводственных расходов выделить реальные переменные косвенные расходы и присоединить их к прямым переменным расходам для определения совокупных переменных затрат.

Следует отметить, что во многих западных странах метод директ-костинга не рекомендуется использовать для составления финансовой отчетности и налогообложения. Он применяется именно в управленческом учете для осуществления контроля, экономического анализа и принятия управленческих решений.

8.20. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО УЧЕТУ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

По затратам на производство и калькулированию себестоимости продукции элементами учетной политики являются:

- выбор системы счетов для учета расходов по обычным видам деятельности;
- выбор способа списания общехозяйственных расходов;
- оценка незавершенного производства;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;
- определение сроков погашения расходов будущих периодов;
- признание момента продажи по работам долгосрочного характера;
- выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;
- выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Выбор системы счетов для учета расходов по обычным видам деятельности осуществляется в зависимости от особенностей функционирования предприятия (см. § 1.10).

Выбор способа списания общехозяйственных расходов. Указанные расходы можно списывать на:

- счета учета затрат на производство (20, 23 и др.);
- счет 90 «Продажи».

Применение второго варианта списания общехозяйственных расходов имеет следующие последствия:

а) на счетах 20, 23, 29, 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные» и соответствующих балансовых статьях («Готовая продукция», «Товары отгруженные», «Незавершенное производство») отражается неполная производственная себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов), что соответственно уменьшает величину актива баланса и оказывает влияние на значение коэффициента текущей платежеспособности организации, исчисляемого отношением оборотного капитала к краткосрочным обязательствам организации (величина этого важнейшего показателя уменьшается);

б) при обычном порядке списания общехозяйственных расходов значительная их часть относится на счета капитальных вложений (08), непроизводственные нужды (29), расходы будущих периодов (97), целевого финансирования (86), т. е. эта сумма не включается в себестоимость проданной продукции. При втором же варианте вся сумма общехозяйственных расходов списывается на счет 90 и тем самым существенно завышает себестоимость проданной продукции, что приводит к уменьшению прибыли, налога на прибыль и показателей рентабельности;

в) в сезонных производствах, при выполнении работ долгосрочного характера общехозяйственные расходы при обычном порядке их списания входят в состав незавершенного производства (на счетах 20, 23 и др.). При втором же варианте они ежемесячно списываются на счет 90. При отсутствии выпуска продукции за какой-либо месяц на счете 90 отражаются только общехозяйственные расходы. Счет 90 ежемесячно закрывается счетом 99. В этом случае организация становится убыточной, что опасно для оценки ее деятельности со стороны других организаций.

К положительным моментам списания общехозяйственных расходов на счет 90 следует отнести:

а) упрощение порядка списания общехозяйственных расходов и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции;

б) улучшение показателей оборачиваемости оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением их величин в активе баланса;

в) улучшение показателей рентабельности оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением их величин в активе баланса;

г) обеспечение сближения бухгалтерского и налогового учета, поскольку в налоговом учете общехозяйственные расходы сразу списываются на уменьшение налогооблагаемой прибыли текущего года.

Следует иметь в виду, что при использовании новой методики группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к методу директ-костинга.

Выбор метода оценки незавершенного производства. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по:

- нормативной или плановой себестоимости;
- прямым статьям расходов;
- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

Выбор варианта оценки незавершенного производства оказывает влияние на трудоемкость учета и калькулирования себестоимости продукции, на выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, на себестоимость производственной и реализованной продукции, на величину показателей финансового состояния организации.

Например, при оценке незавершенного производства по стоимости израсходованных сырья и материалов все затраты по переработке сырья, материалов, полуфабрикатов ежемесячно списывают на счет 90 «Продажи» и тем самым относят на себестоимость реализуемой продукции. При значительных остатках незавершенного производства себестоимость реализованной продукции может быть существенно завышена и организация может оказаться убыточной. Кроме того, занижение стоимости незавершенного производства, отражаемого в балансе отдельной статьей, может оказать влияние на величину оборотных активов, принимаемых в расчет при исчислении коэффициента текущей платежеспособности — одного из основных официальных показателей структуры баланса организации и ее платежеспособности. К таким же последствиям приводит занижение в балансе стоимости готовой и отгруженной продукции при их оценке по неполной производственной себестоимости.

Вместе с тем занижение стоимости незавершенного производства в активе баланса улучшает показатели оборачиваемости имущества и рентабельности незавершенного производства, оборотных активов и всего имущества предприятия за счет уменьшения их величины в активе баланса. Уменьшается также налог на имущество.

Выбор варианта сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному

или полуфабрикатному варианту. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу), себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и калькулируется себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Определение сроков погашения расходов будущих периодов. В настоящее время предприятия сами устанавливают сроки погашения расходов будущих периодов.

Порядок списания расходов будущих периодов на объекты учета и калькулирования зависит прежде всего от вида расходов. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные на счете 97, могут списываться равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования. Выбор способа распределения косвенных расходов зависит от технологических, организационных и ряда других особенностей предприятий. Так, косвенные расходы нецелесообразно распределять между объектами учета и калькулирования пропорционально основной заработной плате производственных рабочих, если уровень механизации труда существенно различается по отдельным производствам, цехам, участкам, бригадам.

Выбор того или иного способа распределения косвенных расходов направлен на обеспечение более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг.

Выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Применяют позаказный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции. В качестве методов калькулирования могут применяться нормативный метод и метод директ-костинга.

Следует отметить, что на предприятии могут применяться не один, а несколько или даже все методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Например, в основном производстве может применяться попередельный метод; учет затрат по ремонтным работам осуществляется, как правило, по позаказному методу; во вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько однородных видов продукции (котельная, электроцех), применяется попроцессный метод.

8.21. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе информации об учетной политике организаций в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о финансовых результатах расходы организации отражаются с подразделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие, прочие расходы.

При выделении в отчете о финансовых результатах видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Прочие расходы могут не показываться в отчете о финансовых результатах развернуто по отношению к соответствующим доходам на следующих условиях: соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов; расходы и связанные с ними доходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация: расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ и услуг в отчетном году; расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

8.22. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ УЧЕТА ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО ПРОДУКЦИИ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
Учет полной производственной себестоимости			
1	Отражены прямые расходы по основному производству и лизинговой деятельности		

Продолжение таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
2	Отражены прямые расходы по вспомогательным производствам		
3	Отражены прямые расходы по обслуживающим производствам и хозяйствам		
4	Отражены общепроизводственные расходы		
5	Отражены общехозяйственные расходы		
6	Начислены налоги и сборы, включенные в издержки производства		
7	Списаны общепроизводственные расходы		
8	Списаны общехозяйственные расходы		
9	Включены в затраты основного производства затраты вспомогательных производств		
10	Оприходована готовая продукция по учетным ценам (в течение месяца) ¹ исходя из полной производственной себестоимости		
11	Списывается в конце месяца отклонение фактической полной производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (дополнительной бухгалтерской проводкой или способом «красное сторно») ¹		
12	Списываются услуги основного и вспомогательных производств и обслуживающих производств и хозяйств по учетным ценам (в течение месяца) ¹ , установленным исходя из полной производственной себестоимости		
13	Списываются в конце месяца отклонения фактической полной производственной себестоимости услуг от их стоимости по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)		
Учет неполной производственной себестоимости			
14	Отражены прямые расходы по основному производству, вспомогательным производствам, обслуживающим производствам и хозяйствам		
15	Отражены общепроизводственные расходы		

¹ Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не используется.

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
16	Отражены общехозяйственные расходы		
17	Списаны общепроизводственные расходы		
18	Списаны общехозяйственные расходы		
19	Включены в затраты основного производства затраты вспомогательных производств		
20	Оприходована готовая продукция по неполной производственной себестоимости (в течение месяца по учетным ценам)		
21	Списывается в конце месяца отклонение неполной фактической производственной себестоимости продукции от себестоимости ее по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)		
22	Списываются по неполной производственной себестоимости услуги основного и вспомогательных производств и обслуживающих производств и хозяйств по учетным ценам (в течение месяца)		
23	Списываются в конце месяца отклонения фактической неполной производственной себестоимости продукции, оказанных услуг от стоимости их по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)		

Порядок записи некоторых операций по счетам приведен в Книге учета хозяйственных операций.

¹ Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не используется.

Проверка выполнения задания

Номер операций	Стороны счета		Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	20	10, 69, 70 и др.	12	90	20, 23, 29
2	23	10, 69, 70 и др.	13	90	20, 23, 29
3	29	10, 69, 70 и др.	14	20, 23, 29	10, 69, 70 и др.
4	25	02, 05, 10 69, 70 и др.	15	25	02, 05, 10 69, 70 и др.
5	26	02, 05, 10 69, 70 и др.	16	26	02, 05, 10 69, 70 и др.
6	20, 23, 25, 26, 29	68	17	20	25
7	20, 23, 29	25	18	90	26
8	20, 23, 29	26	19	20	23
9	20	23	20	43	20, 23, 29
10	43	20, 23, 29	21	43	20, 23, 29
11	43	20, 23, 29	22	90	20, 23, 29
			23	90	20, 23, 29

Глава 9

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

9.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

5. Положение по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н¹.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н¹.

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

8. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

9. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 28 декабря 2001 г. № 119н¹.

10. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания. Утверждены приказом Комитета Российской Федерации по торговле от 20 апреля 1995 г. № 1-55/31-2.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

11. Методические рекомендации по бухгалтерскому учету затрат на производство и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) в сельскохозяйственных организациях. Утверждены Министерством сельского хозяйства РФ 6 июня 2003 г. № 792.

9.2. ПОНЯТИЕ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ, РАБОТ, УСЛУГ. ОЦЕНКА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

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

В Методических указаниях по учету МПЗ (9) готовая продукция определена как часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги — это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т. п.) и услуг (консультационных, транспортных и т. п.), выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад и под отчет материально ответственному лицу. Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте их 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.

Оценка готовой продукции. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость (полная и неполная);
- нормативная себестоимость (полная и неполная);
- договорные цены;
- другие виды цен.

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

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Преимуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Договорные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости, договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет (табл. 9.1) с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

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

Таблица 9.1

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции

№ п/п	Показатели	По учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонение (+, -)
1	2	3	4	5
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, % (гр. 5, стр. 3 : гр. 3, стр. 3)	×	×	1,0
5	Отгружено готовой продукции	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 ($2\,500\,000 \times 1 : 100 = 25\,000$; $2\,500\,000 + 25\,000 = 2\,525\,000$).

$$500\,000 \times 1 : 100 = 5000; 500\,000 + 5000 = 505\,000.$$

Подобный расчет составляют и при использовании неполной производственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если организация использует для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

На практике указанные в табл. 9.1 расчеты составляют по однородным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений.

9.3. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ДВИЖЕНИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ

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

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать ф. № М-15 «*Накладная на отпуск материалов на сторону*».

В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Методическими указаниями по учету МПЗ (9) рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции.

Накладные ф. № М-15 выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах и передаются в бухгалтерию для регистрации в *журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции* и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр накладной передается кладовщику (или другому материально ответственному лицу), второй служит основанием для выписки *счета-фактуры*, третий и четвертый передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении продукции.

При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий

экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз.

Служба охраны записывает накладные в *журнал регистрации грузов* и затем передает их в бухгалтерию по *описи*, где делают отметки о вывозе в *журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции*.

Счета-фактуры выписывают в двух экземплярах. Первый экземпляр не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

9.4. УЧЕТ ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ ПО ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями 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 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий, учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетным ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции, определяют отклонение факти-

ческой себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительной бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

Сельскохозяйственные организации 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 условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счета 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

9.5. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ВЫПУСКА ПРОДУКЦИИ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СЧЕТА 40 «ВЫПУСК ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ)»

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости.

По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), 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 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (10, 11, 21, 28, 41 и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой и списывают с кредита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию — способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

Отличия бухгалтерских записей на счетах 43, 45, 90 при обоих вариантах учета выпуска готовой продукции приведены на рис. 9.1.

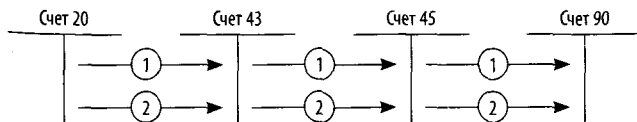
При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают по:

- фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

Вариант 1

(без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)



Вариант 2

(с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»)

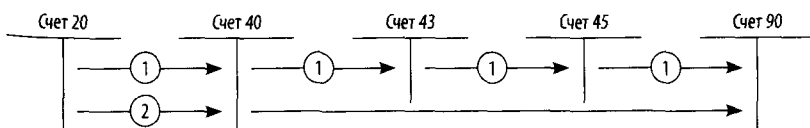


Рис. 9.1. Схемы бухгалтерских записей на счетах 20, 43, 45 и 90:

① — стоимость готовой продукции по учетным ценам; ② — отклонения фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам

9.6. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ В МЕСТАХ ХРАНЕНИЯ (НА СКЛАДЕ) И В БУХГАЛТЕРИИ

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно осуществляется аналогично учету материальных запасов, т. е. в *карточках учета материалов*.

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 (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*, в которых содержатся сведения об облагаемой и не облагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Движение готовой продукции в бухгалтерии учитывают также аналогично учету материалов.

Кроме того, данные платежных требований по отгруженной продукции ежедневно записывают в *ведомость учета и реализации продукции (работ, услуг)* (ф. № 16). 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.

9.7. УЧЕТ И ОЦЕНКА ОТГРУЖЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанной продукции она списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

После получения извещения о признании выручки от продажи продукции поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи». Одновременно стоимость продукции по цене реализации (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете 45 «Товары отгруженные» указываются также готовые изделия и товары, переданные другим предприятиям для продажи на комиссионных и иных подобных началах. При отпуске таких изделий они списываются с кредита счетов 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные». При поступлении извещения от комиссионера о продаже переданных ему изделий они списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» с одновременным отражением по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается по фактической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» или 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

9.8. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ) ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ СЧЕТА 46 «ВЫПОЛНЕННЫЕ ЭТАПЫ ПО НЕЗАВЕРШЕННЫМ РАБОТАМ»

Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексную услугу (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать продажу продукции, работ и услуг (а следовательно, и прибыль):

- в целом за законченную и сданную заказчику работу;
- по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант является традиционным, и учет продажи продукции осуществляется в соответствии с одним из уже изложенных методов учета продажи продукции, работ, услуг.

При втором варианте расчет осуществляется 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 46 «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 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью законченных работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных авансов в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и на сумму, полученную в окончательный расчет в дебет счетов по учету денежных средств.

Если выручка от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы и оказанию этой услуги (п. 14 ПБУ 9/99). Из этого следует, что в составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о порядке признания выручки организации (по отдельным этапам работ или по всем этапам сразу);
- о способе определения готовности продукции, работ, услуг.

9.9. УЧЕТ ТОВАРОВ

Понятие и оценка товаров. *Товары* являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов». В соответствии с данным ПБУ товары принимаются на учет по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение,

за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; полученных по договору дарения или безвозмездно — их рыночная стоимость; полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, — стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, в состав расходов на продажу.

Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

При отпуске товаров в продажу или ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производится одним из следующих способов: по себестоимости единицы; по средней себестоимости; по себестоимости первых по времени приобретения товаров (способ ФИФО).

Учет товаров в организациях, приобретенных для комплектации готовой продукции и перепродажи. Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

Приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

Порядок учета продажи товаров зависит от момента признания выручки от продажи товаров.

При признании выручки от продажи товаров проданные товары списывают в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 «Товары».

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки отпущенные товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (дебетуется счет 45 и кредитуется

счет 41). В момент признания выручки от продажи товаров их стоимость списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Продажи».

Готовые изделия, приобретенные для комплектации и не включаемые в себестоимость проданной продукции, при их использовании списываются с кредита счета 41, в зависимости от момента признания выручки, в дебет счета 45 или 90.

В момент признания выручки указанные готовые изделия списывают со счета 45 на счет 90.

Аналитический учет материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации и не включаемых в себестоимость проданной продукции, ведется в порядке, предусмотренном для учета производственных запасов.

Учет товаров в оптовой и розничной торговле. Способы оценки товаров. Организации, осуществляющие торговую деятельность, на счете 41 «Товары», помимо товарно-материальных ценностей, приобретенных в качестве товаров для продажи, учитывают также покупную тару и тару собственного производства (кроме инвентарной, служащей для производственных или хозяйственных нужд и учитываемой на счете 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Товары на складах»;
- 2 «Товары в розничной торговле»;
- 3 «Тара под товаром и порожняя» и др.

На *субсчете 1 «Товары на складах»* учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т. п.

На *субсчете 2 «Товары в розничной торговле»* учитывают наличие и движение товаров в организациях розничной торговли (магазинах, палатках, ларьках, киосках и т. п.), а также в буфетах организаций общественного питания. На этом же субсчете указанные организации учитывают наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.).

На *субсчете 3 «Тара под товаром и порожняя»* учитывают наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях розничной торговли и буфетах организаций общественного питания).

Приобретенные товары и тара принимаются организациями торговли на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

и других счетов. Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

В соответствии с ПБУ 5/01 организации торговли могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), произведенных до передачи товаров в продажу, в состав расходов на продажу.

Организациям розничной торговли разрешается оценивать приобретенные товары по продажным (розничным) ценам с отдельным учетом наценок (скидок). В этом случае поступившие товары приходят по стоимости приобретения по дебету счета 41 и кредиту счета 60 и других счетов. Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

Порядок учета продажи товаров торговыми организациями осуществляется таким же образом, как и в производственных организациях.

При признании выручки от продажи товаров при их отгрузке (отпуске) они списываются с кредита счета 41 в дебет счета 90 «Продажи».

Если выручка от продажи отгруженных (отпущенных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то отпущенные товары списывают с кредита счета 41 в дебет счета 45 «Товары отгруженные», а после признания выручки — в дебет счета 90 с кредита счета 45.

Товары, переданные для переработки другим организациям, со счета 41 не списывают. На счете 41 они учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

9.10. ОСОБЕННОСТИ ПРИМЕНЕНИЯ СЧЕТА 42 «ТОРГОВАЯ НАЦЕНКА»

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары

в организациях розничной торговли, ведущих учет по продажным ценам. На этом счете учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Организации розничной торговли, ведущие учет товаров по продажным ценам, приходят поступившие от поставщиков товары обычно бухгалтерской записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками» по покупным ценам. Для доведения покупной стоимости оприходованных товаров до стоимости по продажным ценам определяют разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам и на эту разницу дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

По мере продажи товаров или их выбытия по другим причинам сумма торговой наценки списывается с кредита счета 42 в дебет счетов 90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные» (при продаже товаров), 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (при порче и недостаче), 41 «Товары» (при естественной убыли) способом «красное сторно».

Суммы торговых наценок, относящиеся к оставшимся в организации товарам, уточняются по данным инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумма скидки или накидки на остаток непроданных товаров может быть определена исходя из отношения суммы скидок или накидок на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 (без учета сторнировочных записей) к сумме проданных товаров за месяц и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).

Аналитический учет по счету 42 должен обеспечить отдельное отражение сумм скидок (накидок) и разницу в ценах, относящихся к товарам отгруженным и товарам, оставшимся в организациях.

9.11. ФОРМИРОВАНИЕ И УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПОД СНИЖЕНИЕ СТОИМОСТИ ТОВАРОВ

В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 (5) товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец года за вычетом резерва под снижение стоимости товаров.

Резерв под снижение стоимости товаров образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической стоимостью товаров, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Формирование резерва под снижение стоимости товаров отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена вышеуказанная запись, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91 исходя из предположения полного расходования товаров в следующем отчетном периоде.

9.12. УЧЕТ РАСХОДОВ НА ПРОДАЖУ

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на продажу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себестоимость проданной продукции. Расходы, связанные с продажей товаров, работ, услуг, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу».

В состав расходов на продажу в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, включают:

- расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной 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 специализированных транспортно-экспедиционных контор);
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям в соответствии с договорами;
- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, 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.).

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (скот, птицу, молоко, шерсть, свеклу и др.), на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены расходы общезаготовительные, на содержание заготовительных и приемных пунктов, на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

В организациях торговли на счете 44 могут отражаться расходы (издержки обращения) по перевозке товаров, оплате труда, аренде, содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря, хранению и переработке товаров, рекламе, представительские расходы, другие аналогичные по назначению расходы.

Налоговым кодексом РФ (п. 4 ст. 264, глава 25) для целей налогообложения расходами организации на рекламу признаются расходы на:

- рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании. Указанные расходы на рекламу принимаются к вычету при определении налоговой базы по налогу на прибыль без ограничений при наличии документов, подтверждающих эти расходы.

Расходы на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы принимаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки.

Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

- 10 «Материалы» — на стоимость израсходованной тары;
- 23 «Вспомогательные производства» — на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету 44 ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на

продажу по указанным ранее статьям расходов по видам и статьям расходов.

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

Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Продажи»
Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

Если в отчетном месяце продается только часть выпущенной продукции, то сумму расходов по продаже распределяют между проданной и непроданной продукцией.

При частичном списании расходов на продажу подлежат списанию (на счет 90) и распределению следующие виды расходов:

- в организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, — расходы на упаковку и транспортировку (между отдельными видами отгруженной продукции ежемесячно исходя из их веса, объема, производственной себестоимости или других соответствующих показателей);
- в организациях, осуществляющих торговую и иную посредническую деятельность, — расходы на транспортировку (между проданным товаром и остатком товара на конец каждого месяца);
- в организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию, — в дебет счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и в дебет счета 11 «Животные на выращивании и откорме» (расходы по заготовке скота и птицы).

Все остальные расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ, услуг, ежемесячно списывают на стоимость проданной продукции (товаров, работ, услуг).

В торговых организациях сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

- 1) суммируются транспортные расходы на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;
- 2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в подп. 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров (подп. 2) определяется средний процент издержек обращения и производства от общей стоимости товаров;

4) умножением суммы остатка товаров на конец месяца на средний процент указанных расходов определяется их сумма, относящаяся к остатку нереализованных товаров на конец месяца.

9.13. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

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-то 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 наименование 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.

Выявленные излишки готовой продукции и товаров оценивают по рыночной стоимости на дату инвентаризации и включают в состав прочих доходов (дебетуют счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Излишки по пересортице принимаются к учету на счета 43 или 41 с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Выявленные недостачи, потери, хищения готовой продукции и товаров списывают по учетным ценам с кредита счетов 43 и 41 в дебет счета 94.

9.14. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРАМ

По *готовой продукции* основными элементами учетной политики являются:

- выбор учетной цены на готовую продукцию;
- выбор способа учета выпуска продукции (работ, услуг);
- определение порядка формирования резервов под снижение стоимости готовой продукции.

В качестве *учетных цен* на готовую продукцию могут применяться:

- фактически производственная себестоимость (полная и неполная);
- нормативная себестоимость (полная и неполная);
- договорные цены;
- другие виды цен.

Основные особенности и условия применения указанных цен рассмотрены в § 9.2.

Выбор способа учета выпуска продукции (работ, услуг). В Плане счетов бухгалтерского учета 2000 г. предусмотрена возможность учета выпуска продукции (работ, услуг) по двум вариантам: без исполь-

зования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием данного счета.

Преимущества и недостатки обоих вариантов учета выпуска продукции рассмотрены в § 9.5.

Резервы под снижение стоимости готовой продукции формируются таким же образом, как и по материальным запасам.

Основными элементами *учетной политики по товарам* являются:

- способ распределения складских расходов между видами материальных ценностей в неторговых организациях;
- способ распределения расходов на продажу товаров;
- метод аналитического учета товаров;
- порядок формирования покупной стоимости товаров в организациях торговли;
- способ оценки товаров для организаций розничной торговли;
- способ оценки продаваемых товаров;
- вариант синтетического учета поступления товаров;
- порядок формирования резервов под снижение стоимости товаров.

Способы распределения складских расходов между видами материальных ценностей в неторговых организациях. В соответствии с п. 226 Методических указаний по учету МПЗ в тех случаях, когда на складе организации, помимо товаров, хранятся другие материальные ценности (готовая продукция, материалы и т. п.), *расходы по хранению материальных ценностей* распределяются между видами материальных ценностей следующими способами:

- пропорционально их объему;
- пропорционально их весу (массе);
- пропорционально их стоимости.

Выбор конкретного способа распределения складских расходов между видами МПЗ зависит в основном от их специфических особенностей.

Способы распределения расходов на продажу товаров. В соответствии с п. 228 Методических указаний по учету МПЗ расходы на продажу товаров, как правило, ежемесячно списываются в полном размере в дебет счета учета продаж (первый вариант). Если величина транспортно-заготовительных расходов, связанных с приобретением (заготовлением) товаров и доставкой их в организацию, составляет значительный удельный вес в общем объеме выручки от продаж товаров (более 10%), то допускается пропорциональное распределение указанных расходов между фактической себестоимостью проданных в данном месяце товаров и их остатками на конец месяца. При этом доля, относящаяся на остатки не проданных к концу

месяца товаров, остается на счете 44 «Расходы на продажу» и переходит на следующий месяц (второй вариант).

Использование второго варианта распределения расходов на продажу позволяет более точно исчислять себестоимость проданных и непроданных товаров и может оказать существенное влияние на показатели прибыли, балансовой стоимости имущества и ряд других показателей.

Второй вариант распределения расходов на продажу товаров рекомендуется использовать также при неравномерном уровне производства товарной продукции в течение года (продукция растениеводства, рыбного промысла и т. п.).

Методы аналитического учета товаров. Аналитический учет товаров ведется в натурально-стоимостном выражении, т. е. по наименованиям товаров с их отличительными признаками (марка, артикул, сорт и т. п.), по количеству и фактической себестоимости.

В соответствии с п. 240 Методических указаний по учету МПЗ при ведении натурально-стоимостного учета могут применяться два разных метода учета товаров:

- сортовой;
- партионный.

При использовании **сортового** метода товары учитываются на карточках сортового учета, отражающих наличие и движение товаров. Сущность сортового метода учета товаров изложена в п. 136–140 Методических указаний по учету МПЗ.

При использовании **партионного** метода учет товаров ведется не только по сортам, но и по каждой партии товаров, под которой понимают товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам. Партионный метод учета должен применяться одновременно в бухгалтерской службе и на складе.

При партионном методе учета аналитический учет товаров ведется на специальных карточках (партионных картах), которые регистрируются с присвоением номера каждой партии товаров. Каждая партия товаров размещается на складе отдельно от других товаров; в первичных расходных документах указывается номер партионной карты; оборотные ведомости по товарам партии составляются отдельно от других товаров; после выбытия соответствующей партии производится инвентаризация по данной партии товаров.

Партионный метод учета товаров является более трудоемким по сравнению с сортовым методом. Вместе с тем его использование позволяет более эффективно управлять запасами товаров.

Порядок формирования покупной стоимости товаров в организации торговли. В соответствии с п. 13 ПБУ 5/01 организации, осуществ-

ляющие торговую деятельность, затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, могут включать:

- 1) в стоимость приобретенных товаров;
- 2) в расходы на продажу.

При оценке последствий принимаемых решений по данному элементу учетной политики необходимо иметь в виду, что при использовании первого варианта себестоимость закупленных товаров оказывается выше, чем при использовании второго варианта. При частичной продаже товаров остатки непроданных товаров отражаются по соответствующим статьям баланса в завышенной оценке, поскольку расходы по продаже товаров полностью или частично ежемесячно списываются на счет 90 «Продажи» независимо от факта продажи товаров.

Увеличение стоимости непроданных товаров завышает показатели стоимости оборотных активов и всего имущества организации на конец месяца и оказывает влияние на все показатели, исчисляемые на их основе.

Кроме того, нужно учитывать, что в налоговом учете транспортные расходы включаются в стоимость товаров, если это предусмотрено условиями договора с поставщиком. В других случаях транспортные расходы нужно отражать в составе прочих расходов.

Для одновременного выполнения требований бухгалтерского и налогового учета транспортные расходы целесообразно учитывать на счетах:

- 41 «Товары» — если они включены в цену товара по условиям договора;
- 44 «Расходы на продажу» — в остальных случаях.

Способы оценки товаров организации розничной торговли. Организации розничной торговли могут оценивать товары:

- а) по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);
- б) по стоимости приобретения.

Выбор варианта оценки товаров определяется в основном возможностью применения натурально-стоимостного способа учета остатков движения товаров (см. § 9.9).

Способы оценки продаваемых товаров. При продаже товаров (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) они могут оцениваться по себестоимости единицы запасов, средней себестоимости, методом ФИФО (по аналогии с материалами).

Последствия применения указанных способов оценки продаваемых товаров рассмотрены в § 6.13.

Варианты синтетического учета поступления товаров. Синтетический учет поступления товаров может осуществляться с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» или без использования данного счета в порядке, аналогичном порядку учета операций с материалами.

Порядок формирования резервов под снижение стоимости товаров. Резервы под снижение стоимости товаров формируются так же, как и по материалам.

9.15. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ГОТОВОЙ И ОТГРУЖЕННОЙ ПРОДУКЦИИ, ТОВАРАХ И РАСХОДАХ НА ПРОДАЖУ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сведения о стоимости готовой и отгруженной продукции в оценке, предусмотренной учетной политикой (по полной или неполной, нормативной и фактической себестоимости), содержатся в подразделе 4.1 «Наличие и движение запасов» пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Товары отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки товаров при их выбытии (по себестоимости единицы, средней себестоимости, способу ФИФО). Исключением из этого правила являются товары, учитываемые по продажной стоимости.

Готовая продукция и товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе и в пояснениях за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки готовой, отгруженной продукции и товаров;
- о последствиях изменения способов оценки готовой, отгруженной продукции и товаров;
- о стоимости готовой, отгруженной продукции и товаров, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости данных материальных ценностей.

Сведения о расходах на продажу за отчетный и предыдущие годы содержатся в отчете о финансовых результатах (ф. № 2).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания Расходов на продажу.

9.16. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ УЧЕТА ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ ОТГРУЗКЕ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
Учет продукции по фактической себестоимости			
1	Оприходована готовая продукция по учетным ценам		
2	Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд		
3	Возвращена готовая продукция в цех для доработки и т. п.		
4	Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно») в конце месяца		
5	Отгружена готовая продукция на условиях признания выручки (по учетным ценам)		
6	Отгружена готовая продукция, выручка от продаж которой определенное время не может быть признана в учете		
7	Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от ее стоимости по учетным ценам		
Учет продукции по учетным ценам			
8	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости		
9	Отгружена готовая продукция по нормативной (плановой себестоимости) на условиях: признания выручки; выручка определенное время не может быть признана в учете		
10	Списаны фактические затраты на производство продукции		
11	Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости		
12	Отражены расходы на продажу продукции		
13	Списаны расходы на продажу продукции		

Проверка выполнения задания

Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит
1	43	20, 23, 29
2	10	43
3	20, 23, 29	43
4	43	20, 23, 29
5	90	43
6	45	43
7	90, 45	43

Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит
8	43	40
9	90, 45	43, 43
10	40	20, 23, 29
11	90	40
12	44	10, 69, 70 и др.
13	90	44

Глава 10

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

10.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Федеральный закон от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»¹.

4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». ПБУ 3/2006. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н¹.

7. Об осуществлении наличных расчетов: указание Банка России от 7 октября 2013 г. № 3073-У.

8. Об открытии и закрытии банковских счетов, счетов по вкладам (депозитам) депозитных счетов: инструкция Банка России от 30 мая 2014 г. № 153-н.

9. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». ПБУ 19/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н¹.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н¹.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам». ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н¹.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н¹.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств». ПБУ 23/2011 г. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 марта 2011 г. № 11н.

16. О формах бухгалтерской отчетности: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н.

17. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 34н.

10.2. УЧЕТ КАССОВЫХ ОПЕРАЦИЙ И ДЕНЕЖНЫХ ДОКУМЕНТОВ

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

Порядок хранения и расходования денежных средств в кассе установлен указанием Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У(9).

В соответствии с этим документом организации, независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности, обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые Банком России в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для осуществления расчетов наличными деньгами организации должны иметь кассу и вести Кассовую книгу по установленной форме.

Ведение кассовых операций возложено на кассира или иного работника, определенного руководителем организации, которые несут полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. В кассе можно хранить денежные суммы в пределах установленного лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение пяти рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам организации, стипендий, выплат социального характера. Субъекты малого предпринимательства и индивидуальные предприниматели могут не устанавливать лимит остатка наличных денег в кассе. Индивидуальные предприниматели могут также не оформлять кассовые документы и не вести кассовую книгу.

Лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается организацией и оформляется распорядительным документом. Лимит можно устанавливать либо с учетом выручки, либо с учетом расходов.

При поступлении наличных денег в кассу лимит остатка наличных денег в кассе рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{V}{P} \times N_c,$$

где L — сумма лимита в рублях;

V — объем поступлений наличных денег за проданные товары (работы, услуги) за расчетный период в рублях;

P — расчетный период в рабочих днях — период, за который учитывается объем поступлений наличных денег, он не может быть больше 92 дней;

N_c — период времени между днями сдачи в банк поступивших наличных денег в рабочих днях. Он не должен превышать семи рабочих дней, а при расположении организации, индивидуального предпринимателя в населенном пункте, в котором отсутствует банк, — четырнадцати рабочих дней.

Пример

V равен 900 000 руб., P — 90 дней; N_c — 3 дня.

$$L = \frac{900\,000 \text{ руб}}{90 \text{ дней}} \times 3 \text{ дня} = 30\,000 \text{ руб.}$$

При определении лимита с учетом расходов учитывают объем выдачи наличных денег, за исключением сумм наличных денег, предназначенных для выплат заработной платы, стипендий и других выплат работникам. Лимит остатка наличных денег (L) рассчитывается по формуле:

$$L = \frac{R}{P} \times N_n,$$

где R — объем выдачи наличных денег (за исключением вышеуказанных сумм) за расчетный период в рублях;

P — расчетный период, за который учитывается объем выдач наличных денег в рабочих днях (не более 92 рабочих дней);

N_n — период времени между днями получения по денежному чеку в банке наличных денег (за исключением указанных выше выплат) в рабочих днях. Указанный период не должен превышать семи рабочих дней, а при отсутствии банка в населенном пункте — 14 дней.

Пример

При $R = 900\,000$ руб.; $P = 90$ дней; $N_n = 3$ дня:

$$L = \frac{900\,000 \text{ руб}}{90 \text{ дней}} \times 3 \text{ дня} = 30\,000 \text{ руб.}$$

Для учета кассовых операций применяют следующие формы первичных документов и учетных регистров: приходный кассовый ордер 0310001, расходный кассовый ордер 0310002.

Кассовая книга 0310004, книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств 0310005.

Цифровые коды перечисленных документов соответствуют Общероссийскому классификатору управленческой документации ОК011-93.

Кассовые документы оформляются:

- главным бухгалтером;
- бухгалтером или другим работником (в том числе кассиром), определенным руководителем, путем издания распорядительного документа;
- руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера).

Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии — руководителем, а также кассиром.

В случае ведения кассовых операций руководителем кассовые документы подписываются руководителем.

Кассир снабжается печатью (штампом) организации, а также образцами подписей лиц, уполномоченных подписывать кассовые документы.

Кассовые документы, кассовая книга, книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств могут оформляться на бумажных носителях или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение. Кассовые документы, оформляемые с применением технических средств, распечатываются на бумажном носителе.

При поступлении денежных средств в кассу кассир подписывает приходный кассовый ордер и квитанцию к приходному кассовому ордеру. На квитанции проставляется отпечаток штампа, подтверждающего проведение кассовой операции, и она выдается вносителю наличных денег.

Заработную плату, пенсии, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии выдают из кассы по платежным или расчетно-платежным ведомостям, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии — только руководителем. При получении денег рабочие и служащие расписываются в ведомости.

Если деньги выдаются по доверенности, то в тексте расходного ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег.

Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии — руководителем и подписываются лицом, проводившим сверку.

Когда деньги выдают по ведомости, перед распиской в получении денег кассир указывает: «По доверенности». Доверенность остается у кассира и прикрепляется к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

На фактически выданные суммы наличных денег по ведомостям составляют расходный кассовый ордер.

Для учета денег, выданных из кассы доверенным лицам (раздатчикам) по выплате заработной платы, и возврата остатка наличных денег и оплаченных документов кассир ведет **Книгу учета принятых и выданных кассиром денег**. Выдача и возврат денег и оплаченных документов оформляются подписями.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

б) составить реестр депонированных сумм (в произвольной форме);

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № __».

Подписанные кассиром расчетно-платежные (платежные) ведомости и реестр депонированных сумм передаются для сверки и подписания главному бухгалтеру или бухгалтеру, а при их отсутствии — руководителю организации.

Депонированные суммы сдают в банк, и на сданные суммы составляют один общий расходный кассовый ордер.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в *Кассовую книгу*. Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителей организации и главного бухгалтера, а при отсутствии главного бухгалтера — только руководителем. В конце рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги операций за день и выводит остаток денег в кассе на следующий день. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге запрещаются.

Записи в кассовой книге сверяются с данными кассовых документов главным бухгалтером или бухгалтером, а при их отсутствии — руководителем и подписываются лицом, проводившим сверку.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации, а при его отсутствии — на руководителя.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данной организации, запрещается.

Обособленные подразделения организации ведут свои кассовые книги и самостоятельно устанавливают лимит. Лимит остатка наличных денег по организации в целом определяется с учетом наличных денег в обособленных подразделениях, обособленные подразделения передают юридическому лицу копию листа кассовой книги в установленные организацией сроки.

Приходный кассовый ордер может оформляться по окончании проведения кассовых операций на основании контрольной ленты, изъятой из контрольно-кассовой техники, бланков строгой отчетности, приравненных к кассовому чеку, иных документов, предусмотренных законодательством.

При выдаче денег из кассы следует иметь в виду, что предельный размер расчетов наличными денежными средствами по одному договору между двумя организациями и организацией и индивидуаль-

ным предпринимателем составляет 100 000 руб. При превышении этого лимита организация может быть оштрафована (на сумму от 40 000 руб. до 50 000 руб., а руководитель на сумму от 4000 руб. до 5000 руб.). Такие же суммы штрафа взимаются за превышение установленного лимита наличных денег в кассе.

Документы и учетные регистры, предназначенные для учета кассовых операций, могут оформляться на бумажном носителе или в электронном виде.

Документы на бумажном носителе оформляются от руки или с применением технических средств, предназначенных для обработки информации, включая персональный компьютер и программное обеспечение, и подписываются собственноручными подписями.

Документы в электронном виде оформляют с применением технических средств с учетом необходимости обеспечения их защиты от несанкционированного доступа, искажений и потерь информации. Они подписываются электронными подписями в соответствии с установленными законодательством требованиями. В документы, оформленные в электронном виде, внесение исправлений после их подписания не допускается.

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». В дебет его записывают поступление денежных средств в кассу, а в кредит — выбытие денежных средств из кассы.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Касса организации»;
- 2 «Операционная касса»;
- 3 «Денежные документы» и др.

На *субсчете 1 «Касса организации»* учитывают денежные средства в кассе. Если организация проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» открывают субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На *субсчете 2 «Операционная касса»* учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т. п. Этот субсчет открывается организациями при необходимости.

На *субсчете 3 «Денежные документы»* учитывают находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы.

Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету. Для учета операций в иностранной валюте в организациях создается специальная касса, которой уста-

навливаются лимиты в иностранной валюте. Кассы должны быть обеспечены всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами (справочниками по иностранной валюте, образцами дорожных чеков и еврочеков и т. п.).

Кассиры обязаны строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты из кассы.

При приеме от клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правильность заполнения реквизитов документов.

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Денежные знаки, поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежеспособности, от клиентов кассиром не принимаются.

Фальшивые денежные знаки, а также вызывающие сомнение в их подлинности клиенту не возвращаются. Они записываются в отдельный реестр и возвращаются в банк с пометкой «Фальшивая» или «Вызывающая сомнение». Клиенту выдается квитанция о том, что принятая валюта является фальшивой или что она вызывает сомнение, с указанием в квитанции наименования валюты и ее достоинства.

Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. Пересчет других видов иностранных валют в доллары осуществляется по рыночному курсу, информация о котором присылается банком в кассу. Таблица пересчета должна быть доступной для посетителей.

При расчетах за валюту сдача выдается обычно в валюте платежа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свободно конвертируемой валюте. Выдача сдачи в рублях запрещается.

Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной валюты к счету 50 «Касса» открывают соответствующие субсчета.

Учет денежных документов. Находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы учитывают на субсчете 3 «Денежные документы» счета 50 «Касса» в сумме фактических затрат на их приобретение.

Учет поступления и выбытия денежных документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Данные кассовых ордеров кассир записывает в *Книгу движения денежных документов*, являющуюся регистром аналитического учета денежных документов. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам. Один-два раза в месяц кассир составляет в Кассовой книге отчет по поступившим и выбывшим документам.

10.3. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО РАСЧЕТНЫМ СЧЕТАМ

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Порядок открытия расчетного счета. Для открытия расчетного счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка следующие документы:

- свидетельство о государственной регистрации;
- учредительные документы;
- лицензии (разрешения), если они имеют непосредственное отношение к правоспособности заключить договор, на основании которого открывается счет;
- карточку с образцами подписей и оттиска печати;
- документы, подтверждающие полномочия лиц, указанных в карточке, на распоряжение денежными средствами, находящимися на счете;
- документы, подтверждающие полномочия единоличного исполнителя органа юридического лица;
- свидетельство о постановке на учет в налоговом органе либо документ, выдаваемый налоговым органом в целях открытия счета.

В карточке указывается лицо (лица), наделенное (наделенные) правом подписи.

Право подписи принадлежит руководителю клиента – юридического лица (единоличному исполнительному органу), а также иным сотрудникам, наделенным правом подписи клиентов, – юридическим лицам, в том числе на основании распорядительного акта, доверенности, выдаваемой в порядке, установленном законодательством РФ.

Право подписи может быть передано третьим лицам, в том числе клиринговой организации, оператору платежной системы, центральному платежному клиринговому контрагенту.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов.

В беспорядном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определенной Гражданским кодексом РФ (ст. 855):

1) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

2) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплата выходных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплата вознаграждений по авторскому договору;

3) по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования, по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет;

4) по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

5) по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступлений документов.

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из ее расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит — уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету

служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

Некоторые банки выплачивают организациям вознаграждения за использование их средств; суммы вознаграждений отражают по дебету счета 51 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Суммы, взимаемые банками за расчетно-кассовое обслуживание организаций, отражают в организации по дебету счета 91 и кредиту счета 51.

При выявлении ошибочного списания банком сумм с расчетного счета спорную сумму отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчету 2 «Расчеты по претензиям» и кредиту счета 51.

10.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ОПЕРАЦИЙ ПО ВАЛЮТНЫМ СЧЕТАМ

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном Центральным банком на проведение операций с иностранными валютами.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные счета организации, а по кредиту — списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах.

К счету 52 «Валютные счета» открывают следующие субсчета:

- «Валютные счета внутри страны»;
- «Валютные счета за рубежом».

Субсчет «Валютные счета внутри страны» открывается организациями для учета операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета «Валютные счета внутри страны» отражаются суммы в иностранной валюте, зачисляемые сразу на текущий валютный счет. С кредита счета валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получившим разрешение Центрального банка РФ на открытие счетов в иностранных банках.

Движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом отражается на субсчете «Валютные счета за рубежом».

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке. По текущим валютным счетам процентная ставка определяется на основе ставок по однодневным депозитам на международном валютном рынке (исчисляется средняя ставка по видам валюты за истекший квартал и уменьшается на 1,5%).

10.5. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ, НАХОДЯЩИХСЯ НА СПЕЦИАЛЬНЫХ СЧЕТАХ

На счете 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств в отечественной и зарубежной валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Аккредитивы»;
- 2 «Чековые книжки»;
- 3 «Депозитные счета» и др.

Порядок осуществления расчетов при аккредитивной форме расчетов регулируется Центральным банком РФ.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55, субсчет 1, и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других счетов.

По мере использования аккредитивов их списывают с кредита счета 55, субсчет 1, в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов.

Неиспользованные средства в аккредитивах возвращают в организацию на восстановление того счета, с которого они были ранее перечислены, и списывают с кредита счета 55 в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 1 счета 55 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На *субсчете 2 «Чековые книжки»* учитывают движение средств, находящегося в чековых книжках. Порядок осуществления расчетов чеками регулируется банком.

Выданные чековые книжки отражают по дебету счета 55, субсчет 2, и кредиту счетов 51, 52, 66 и других подобных счетов. При использовании чековых книжек соответствующие суммы списывают со счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или других подобных счетов (согласно выпискам банка). Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55-2.

Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2, в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На *субсчете 3 «Депозитные счета»* до 1 января 2003 г. учитывали движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражали по дебету счета 55 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производили обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 3 вели по каждому вкладу.

С 1 января 2003 г. депозитные вклады в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» должны учитываться в качестве финансовых вложений.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступлений): средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений (аккумулируемых и расходующихся организацией с отдельного счета); субсидий правительственных органов и т. д.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно.

В последние годы у значительной части банков отзывают лицензии. На момент отзыва лицензии следует перечислить денежные средства, хранящиеся в банке, лишенном лицензии, с кредита счетов 51 и 52 в дебет счета 55 «Специальные счета в банках».

На момент подачи заявления о возврате средств на сумму требований к банку по возврату денежных средств составляют бухгалтерскую проводку.

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Кредит счета 55 «Специальные счета в баках»

Аналитический учет по данному счету должен обеспечить получение данных о наличии и движении денежных средств в аккредитивах, чековых книжках и т. п. на территории страны и за рубежом.

10.6. УЧЕТ ПЕРЕВОДОВ В ПУТИ

Некоторые организации не могут сдавать денежную наличность в течение рабочего дня в обслуживающий их банк. В этом случае организации в соответствии с заключенными договорами вносят подготовленную денежную наличность в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений, как правило, через инкассаторов банка и отделения связи.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно кредитным организациям, сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

Суммы наличных денежных средств, сланных кредитным организациям, сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 «Касса».

С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73).

10.7. ОЦЕНКА АКТИВОВ, ОБЯЗАТЕЛЬСТВ И ОПЕРАЦИЙ ОРГАНИЗАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Специфика учета активов и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в рубли, установлении периодичности пересчета и исчислении и учете курсовых разниц.

Порядок оценки активов и обязательств организаций в иностранной валюте установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (6), в котором обобщены действовавшие до этого правила и нормы оценки и учета по данному объекту учета.

В соответствии с указанным Положением стоимость активов и обязательств организаций, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте.

При незначительном изменении официального курса иностранной валюты к рублю, устанавливаемого ЦБ РФ, пересчет в рубли, связанный с совершением большого числа однородных операций в такой иностранной валюте, может производиться по среднему курсу, исчисленному за месяц или более короткий период.

Дата совершения операции в иностранной валюте — это день возникновения у организации прав в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принять к бухгалтерскому учету активы и обязательства, которые являются результатом этой операции. Перечень дат совершения отдельных операций в иностранной валюте приведен в табл. 10.1.

В п. 7 Положения приведен перечень имущества и обязательств, стоимость которых подлежит пересчету на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на дату составления отчетности: денежные знаки в кассе, средства на банковских счетах, денежные и платежные документы, ценные бумаги (за исключением акций), средства в расчетах, включая по заемным обязательствам с юридическими и физическими лицами (за исключением средств полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков).

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на банковских счетах, выраженных в иностранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменения курсов иностранных валют.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в п. 7 активов и обязательств в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

Стоимость имущества и обязательств, не перечисленных в п. 7 (основных средств, нематериальных активов, производственных запасов и др.), а также средства полученных и выданных авансов и предварительной оплаты, задатков пересчету не подлежат и принимаются к оценке в рублях по курсу, действовавшему на дату совершения операций в иностранной валюте, в результате которых указанные активы и обязательства принимаются к бухгалтерскому учету.

Таблица 10.1

Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
в том числе:	
импорт материально-производственных запасов	Дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов
импорт услуги	Дата признания расходов по услуге
расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы и др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

Тем самым соблюдается принцип неизменной оценки приобретенных ценностей.

10.8. УЧЕТ КУРСОВЫХ РАЗНИЦ

Курсовая разницa — это разница между рублевой оценкой актива или обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату данного отчетного периода и рублевой оценкой этих активов и обязательств на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или отчетную дату предыдущего отчетного периода.

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененной в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

В бухгалтерском учете и отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

- операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс на дату исполнения обязательств по оплате отличался от курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на отчетную дату периода, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз;

- операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 7 ПБУ 3/2006.

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (кроме операции по формированию уставного капитала) как прочие расходы.

Курсовые разницы должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают отрицательные курсовые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др., а по кредиту — положительные курсовые разницы.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал. Положительные курсовые разницы относят на увеличение счетов по учету расчетов с учредителями с кредита счета 83 «Добавочный капитал», а отрицательные отражаются по дебету счета 83 и кредиту счетов учета расчетов.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность.

10.9. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ПОКУПКЕ И ПРОДАЖЕ ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЫ

Операции по покупке и продаже иностранной валюты на внутреннем рынке организации осуществляют через уполномоченные банки.

Иностранная валюта, купленная организациями — резидентами Российской Федерации на внутреннем валютном рынке, зачисля-

ется в полном объеме на их текущие валютные счета в уполномоченных банках.

Если зачисление иностранной валюты на текущий валютный счет производится в день покупки иностранной валюты, то по операциям покупки иностранной валюты составляют следующие бухгалтерские записи:

- | | | |
|---|---|--|
| 1) Дебет счета 57 «Переводы в пути»
Кредит счета 51 «Расчетные счета» | } | на сумму поручения
на покупку иностранной
валюты |
| 2) Дебет счета 52 «Валютные счета»,
субсчет «Текущий валютный счет»
Кредит счета 57 «Переводы в пути» | } | на сумму купленной
иностранной валюты |
| 3) Дебет счета 91 «Прочие доходы
и расходы»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными
дебиторами и кредиторами» | } | начислено комиссионное
вознаграждение банку
за покупку иностранной
валюты |

Если день зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет не совпадает с днем покупки валюты, то возникает курсовая разница, которая отражается на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 57 «Переводы в пути» (положительная — по дебету счета 57 и кредиту счета 91, отрицательная — по дебету счета 91 и кредиту счета 57).

Покупка и продажа валюты осуществляются, как правило, по курсу рубля по отношению к иностранной валюте, отличному от установленного Центральным банком РФ на дату совершения операции. Финансовый результат, возникающий от несовпадения указанных курсов, отражается, так же как и курсовая разница, на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Операции по продаже иностранной валюты оформляются такими бухгалтерскими записями:

- | | | |
|---|---|---|
| 1) Дебет счета 57 «Переводы в пути»
Кредит счета 52 «Валютные счета», суб-
счет 1 или 2 | } | на стоимость ино-
странный валюты,
подлежащей продаже |
| 2) Дебет счета 91 «Прочие доходы и рас-
ходы»
Кредит счета 51 «Расчетные счета» и др. | } | на расходы, связанные
с продажей иностран-
ной валюты |
| 3) Дебет счета 51 «Расчетные счета»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и рас-
ходы» | } | на сумму выручки
за проданную ино-
странный валюту |

- | | | |
|---|---|--|
| 4) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»
Кредит счета 57 «Переводы в пути» | } | списана проданная иностранная валюта |
| 5) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки»
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» | } | на сумму убытка, полученного от продажи иностранной валюты |
| 6) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» | } | на сумму прибыли, полученной от продажи иностранной валюты |

Пример

Организация передала поручение банку на продажу 1000 долл. США. Банк продал валюту по курсу 31,9 руб./долл. Курс доллара, установленный ЦБ РФ на день продажи, составил 32 руб./долл. Вознаграждение банку за продажу валюты — 200 руб.

По операциям продажи валюты должны составляться следующие бухгалтерские записи:

- | | | |
|--------------------------------------|---|---|
| 1) Дебет счета 57
Кредит счета 52 | } | 32 000 руб. (1000×32) — списана иностранная валюта |
| 2) Дебет счета 91
Кредит счета 51 | } | 200 руб. — начислено вознаграждение банку |
| 3) Дебет счета 51
Кредит счета 91 | } | 31 900 руб. — зачислена выручка от продажи валюты |
| 4) Дебет счета 91
Кредит счета 57 | } | 32 000 руб. — списана проданная валюта |
| 5) Дебет счета 99
Кредит счета 91 | } | 300 руб. ($32\,000 - 31\,900 + 200$) — отражен убыток от продажи валюты |

10.10. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Организации составляют Отчет о движении денежных средств (ф. № 4 годового отчета). Он имеет важное значение для контроля за финансовой деятельностью организации. Содержание данного отчета изложено в § 14.8.

В соответствии с ПБУ 3/2006 в составе бухгалтерской отчетности раскрывается следующая информация о курсовых разницах:

- о величине курсовых разниц, отнесенных на счет учета финансовых результатов организации;
- о величине курсовых разниц, отнесенных на другие счета бухгалтерского учета;
- об официальном курсе Центрального банка России на дату составления бухгалтерской отчетности.

В соответствии с ПБУ 23/2011(15) организация обязана раскрывать в отчетности:

- состав денежных средств и денежных эквивалентов;
- используемые подходы для отделения денежных эквивалентов от других финансовых вложений, для классификации денежных потоков, для пересчета в рубли денежных потоков;
- возможности привлечь дополнительные денежные средства.

Кроме того, организация должна раскрыть с учетом существенности следующую информацию:

- суммы денежных средств, которые на отчетную дату недоступны для использования организацией;
- сумму денежных потоков, связанных с расширением масштабов деятельности;
- денежные потоки от текущих, инвестиционных и финансовых операций по каждому отчетному сегменту;
- средства в аккредитивах вместе с информацией об исполнении обязательств по договорам с использованием аккредитивов.

10.11. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ УЧЕТА ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Поступили денежные средства от реализации продукции, основных средств, прочих активов		
2	Поступили наличные деньги со счетов в банках		
3	Возвращены в кассу излишне выплаченные суммы заработной платы, неизрасходованные подотчетные суммы		
4	Поступили наличные деньги в погашение задолженности по материальному ущербу, по вкладам в уставный капитал организации, от квартиросъемщиков и по исполнительным документам		

Продолжение таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
5	Выявлены излишки в кассе		
6	Поступили наличные деньги в счет доходов будущих периодов (арендная плата авансом, плата за коммунальные услуги и т. п.)		
7	Зачислены на счета учета денежных средств полученные краткосрочные и долгосрочные кредиты банков		
8	Оплачены с расчетного счета расходы по приобретению оборудования, требующего монтажа, объектов основных средств, материалов, товаров, а также расходы основных и вспомогательных цехов общепроизводственного и общехозяйственного назначения, обслуживающих производств и хозяйств, будущих периодов, расходы по продаже, затраты по продаже готовой продукции, основных средств и прочих активов		
9	Сданы из кассы денежные средства для зачисления на расчетный и валютный счета, для приобретения денежных документов и на денежные переводы		
10	Выданы из кассы заработная плата, подотчетные суммы, начисленные дивиденды сторонним работникам, суммы по исполнительным документам		
11	Оплачены из кассы некомпенсируемые расходы, связанные со стихийными бедствиями		
12	Выявлена при инвентаризации кассы недостача денежных средств и денежных документов		
13	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по кредитам и заемным обязательствам		
14	Оплачены из кассы расходы, осуществленные за счет средств целевого назначения		
15	Выставлен аккредитив за счет собственных средств и кредитов банка		
16	Оплачена за счет аккредитивов задолженность поставщикам и другим кредиторам		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
17	Неиспользованная сумма аккредитивов направлена на восстановление соответствующего счета		
18	Оплачена со специальных счетов задолженность перед бюджетом		

Проверка выполнения задания

Номер операций	Стороны счета		Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	50, 51, 52, 55	62, 76, 90, 91	10	70, 71, 75, 76	50
2	50	51, 52, 55	11	91	50
3	50	70, 71	12	94	50
4	50	73, 75, 76	13	66, 67	51
5	50	91	14	86	50
6	50	98	15	55	50, 51, 52, 66, 67
7	50, 51, 52, 55	66, 67	16	60, 76	55
8	07, 08, 10, 15 20, 23, 25, 26 29, 97, 44, 90, 91	51	17	50, 51, 52, 66, 67	55
9	51, 52, 50, 57	50	18	68	55

Порядок записи некоторых хозяйственных операций по счетам приведен в Книге учета фактов хозяйственной деятельности.

Глава 11

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

11.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.
3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». ПБУ 19/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н¹.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н¹.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам». ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н¹.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н¹.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

10. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

11. О формах бухгалтерской отчетности: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н.

12. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

11.2. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» к финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определены (облигации, вексель);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и независимых хозяйственных обществ);
- вклады организации — товарища по договору простого товарищества;
- предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитные организации, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимы следующие условия:

- наличие документов, подтверждающих право организации на финансовые вложения;
- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (рисков изменения цены, неплатежеспособности, ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды в будущем.

К финансовым вложениям не относятся:

- собственные акции, выкупленные организацией у акционеров;
- векселя, выданные организацией продавцу при расчетах за товары, работы и услуги;
- вложение в основные средства, нематериальные активы, а также в имущество, которое затем предоставляется во временное пользование третьим лицам.

Финансовые вложения классифицируются по различным признакам: в связи с уставным капиталом, по формам собственности, срокам, на которые они произведены, и др.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

В зависимости от связи с уставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые.

К *вложениям с целью образования уставного капитала* относят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и инвестиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценных бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

К *долговым ценным бумагам* относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства, векселя.

По формам собственности различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на *долгосрочные* (когда установленный срок их погашения превышает один год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более одного года) и *краткосрочные* (когда установленный срок их погашения не превышает одного года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года).

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Паи и акции»;
- 2 «Долговые ценные бумаги»;
- 3 «Предоставленные займы»;
- 4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита соответствующих счетов (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 10 «Материалы» и иных счетов). С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений может быть серия, партия и тому подобная однородная совокупность финансовых вложений. Она выбирается организацией самостоятельно и должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о наличии и движении финансовых вложений.

11.3. ОЦЕНКА ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Первоначальная оценка. Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью

финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу; суммы, уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг; вознаграждения, уплачиваемые посреднической организацией, с участием которых приобретены ценные бумаги; иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Если по приобретенным ценным бумагам основную часть затрат составляют суммы, уплачиваемые по договору продавцу, то остальные затраты по приобретению ценных бумаг могут признаваться организацией в качестве прочих расходов, т. е. учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счете 58 «Финансовые вложения».

Первоначальной стоимостью перечисленных ниже финансовых вложений признается:

- по вкладам в уставный капитал организации — денежная оценка, согласованная учредителями (участниками организации);
- полученным безвозмездно — их рыночная стоимость на дату принятия к учету;
- внесенным в счет вклада организации — товарища по договору простого товарищества — по стоимости отражения в бухгалтерском балансе на дату вступления договора в силу;
- приобретенным по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, — стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

При оплате финансовых вложений иностранной валютой их первоначальная стоимость определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия к учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Последующая оценка финансовых вложений. Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету, может изменяться. Для целей последующей оценки финансовых вложений они разделяются на две группы:

- вложения, по которым может быть определена текущая рыночная стоимость (приобретение акций и др.);

• вложения, по которым рыночная стоимость не определяется (вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные займы, уступленная дебиторская задолженность, облигации и др.).

Финансовые вложения *первой группы* отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такие корректировки могут производиться ежемесячно или ежеквартально. Результаты корректировки списываются на финансовые результаты коммерческой организации в качестве прочих доходов и расходов.

Финансовые вложения *второй группы* отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. При этом по долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью равномерно списывать на финансовые результаты коммерческой организации и уменьшение или увеличение расходов некоммерческой организации.

Кроме того, по долговым ценным бумагам и предоставленным займам организации могут составлять расчеты их оценки по дисконтированной стоимости без осуществления записей в бухгалтерском учете.

Оценка финансовых вложений при их выбытии (погашении, продаже, безвозмездной передаче, передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации и пр.). Финансовые активы, по которым определяется текущая рыночная стоимость, оцениваются на момент выбытия исходя из последней оценки.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, в момент выбытия оцениваются одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы учета;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По первоначальной стоимости каждой единицы учета списывают вклады в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки права требования.

Ценные бумаги при их выбытии могут оцениваться **по средней первоначальной стоимости**, которая определяется по каждому виду ценных бумаг по данным об их стоимости и количестве на начало месяца и поступившим в течение месяца ценным бумагам (табл. 11.1).

Таблица 11.1

Расчет средней первоначальной стоимости ценной бумаги

Дата	Приход			Расход			Остаток		
	количество, шт.	цена за единицу, руб.	сумма, тыс. руб.	количество, шт.	цена за единицу, руб.	сумма, тыс. руб.	количество, шт.	цена за единицу, руб.	сумма, тыс. руб.
Остаток на 1-е число	100	1000	100				100		
10-е	50	1040	52	70			80		
15-е	60	1050	63	100			40		
25-е	90	1100	99	—			130		
Итого	300	1047	314	170	1047	178	130	1047	136

По данным приведенного примера, средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги составила в данном месяце 1047 руб. (314 000 руб. : 300 шт.). Стоимость выбывших ценных бумаг составила 178 тыс. руб., а оставшихся на конец месяца — 136 тыс. руб.

При использовании *способа ФИФО* выбывшие ценные бумаги (по данным приведенной таблицы) оценивают следующим образом:

100 шт. по 1000 руб.	= 100 000 руб.
50 шт. по 1040 руб.	= 52 000 руб.
20 шт. по 1050 руб.	= 21 000 руб.
<hr/>	
Итого 170 шт.	на 173 000 руб.

Оставшиеся на конец месяца ценные бумаги оценивают:

40 шт. по 1050 руб.	= 42 000 руб.
90 шт. по 1100 руб.	= 99 000 руб.
<hr/>	
Итого 130 шт.	на 141 000 руб.

11.4. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПО ФИНАНСОВЫМ ВЛОЖЕНИЯМ

Доходы по финансовым вложениям признаются в качестве:

- доходов от обычных видов деятельности;
- прочих доходов.

В первом случае доходы отражаются по кредиту счета 90 «Продажи»; во втором случае — по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Например, в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, начисление дохода (выручки) отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Продажи». Если предмет деятельности организаций иной, то начисление дохода по вкладам в уставный капитал другой организации отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы по финансовым вложениям также могут признаваться в качестве:

- расходов по обычным видам деятельности;
- прочих расходов.

В первом случае они учитываются по дебету счета 90, во втором случае — по дебету счета 91.

Основная часть расходов, связанных с обслуживанием финансовых вложений (оплата услуг банка и депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т. п.), признается в качестве прочих расходов. Прочими расходами признаются также расходы, связанные с предоставлением организацией займов другим организациям.

11.5. ОБЕСЦЕНЕНИЕ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ И СОЗДАНИЕ РЕЗЕРВА ПОД ОБЕСЦЕНЕНИЕ

Под *обесценением финансовых вложений* понимают устойчивое существенное снижение их стоимости. Разница между учетной стоимостью финансовых вложений и суммой снижения их стоимости называется *расчетной стоимостью финансовых вложений*. Данный показатель исчисляют по тем финансовым вложениям, по которым не определяют текущую рыночную стоимость.

Обесценение финансовых вложений происходит при появлении у организаций — эмитентов ценных бумаг признаков банкротства, совершении на рынке ценных бумаг сделок с ценными бумагами по цене существенно ниже их стоимости, отсутствии или существенном снижении поступлений от финансовых вложений и т. п. При возникновении указанных или подобных ситуаций организация обязана осуществлять проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Если проверкой будет подтверждено устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то на разницу между их учетной и расчетной стоимостью организация образует резерв под обесценение финансовых вложений.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с финансовыми вложениями.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Проверка может производиться на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Если по результатам проверки выявляется дальнейшее снижение расчетной стоимости финансовых вложений, то сумма созданного резерва соответственно увеличивается. При повышении расчетной стоимости финансовых вложений на сумму повышения уменьшают созданный резерв.

При этом дебетуют счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение финансовых вложений, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года (дебетуют счет 59 и кредитуют счет 91).

11.6. УЧЕТ ВКЛАДОВ В УСТАВНЫЕ КАПИТАЛЫ ДРУГИХ ОРГАНИЗАЦИЙ

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

Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде иных активов. Переданные активы оцениваются по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен.

Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счета 58. Валютные средства пересчитывают в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на день передачи средств, независимо от суммы в рублях, зачисленной в уставный капитал проинвестированной организации.

При передаче активов дебетуют счет 58 и кредитуют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Переданные активы отражаются на счете 58 в согласованной оценке. Со счетов 01 и 04 активы списывается по остаточной стоимости. Одновременно сумму амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 и 04.

Со счетов 10, 20, 23, 29, 41, 43 активы списывают по фактической себестоимости или в иной оценке, принятой организацией.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью переданных активов отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве прочего дохода или расхода.

Пример

Переданы в счет вклада в уставный капитал в согласованной оценке материалы на 100 000 руб. и готовая продукция на 100 000 руб. Стоимость материалов по учетным ценам — 80 000 руб., а готовой продукции — 110 000 руб.

Передача активов оформляется следующими бухгалтерскими записями.

По материалам:

Дебет счета 58 — 100 000 руб.

Кредит счета 10 — 80 000 руб.

Кредит счета 91 — 20 000 руб.

По готовой продукции:

Дебет счета 58 — 100 000 руб.

Дебет счета 91 — 10 000 руб.

Кредит счета 43 — 110 000 руб.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы других организаций отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении доходов дебетуют счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и кредитуют счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организа-

ций. В этом случае начисление доходов оформляют уже указанной бухгалтерской записью. Поступление дивидендов отражают по дебету следующих счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» — на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов;
- 10 «Материалы» — на поступившие материалы и других счетов учета активов с кредита счета 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников в виде денежных средств или других активов отражаются по дебету счетов 50, 51, 52, 01, 04, 10, 41 и других счетов с кредита счета 58.

11.7. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ЦЕННЫЕ БУМАГИ

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

В соответствии со ст. 143 ГК РФ к ценным бумагам относятся государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в установленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Оценка ценных бумаг. При оценке ценных бумаг учитывают следующие показатели.

Номинальная стоимость — сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации.

Эмиссионная стоимость — цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход организации.

Курсовая (рыночная) стоимость — цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени.

Ликвидационная стоимость акций и облигаций — стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию или облигацию.

Выкупная стоимость — сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций (стоимость так называемых отзывных акций и облигаций).

Балансовая стоимость акций — определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций.

Учетная стоимость — сумма, по которой ценные бумаги отражаются в балансе организации в данный момент времени.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Учет акций. *Акция* — это ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем средств в уставный капитал акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Акции являются частными ценными бумагами, выпускаются только негосударственными организациями на длительный период и не имеют установленных сроков обращения.

Акции бывают именные и на предъявителя, обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника. Их движение отражают в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По *акциям на предъявителя* в книге записывают только общее их количество.

Обыкновенные акции не дают владельцу преимущественных прав на получение дивидендов, но дают право голоса в акционерном обществе.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе, если иное не предусмотрено уставом.

Размер дивидендов по обыкновенным акциям определяется один раз в год советом директоров акционерного общества, исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества, и утверждается собранием акционеров.

Учет движения акций осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

Приобретение акций отражают по дебету субсчета 1 счета 58, а продажу — по кредиту указанного субсчета.

Купленные акции учитывают на счете 58 в сумме фактических затрат на их приобретение. Фактические затраты складываются из покупной цены и дополнительных расходов по приобретению акций. Покупная цена состоит из номинальной цены и суммы премии, уплачиваемой эмитенту, или скидки, предоставляемой эмитентом.

Акции могут оплачиваться в рублях, иностранных валютах, предоставлением имущества в собственность или пользование акционерного общества. При любой форме оплаты стоимость акций выражается в рублях.

Если акции оплачены неполностью, но инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям, то акции приходят по полной сумме фактических затрат. В дебет счета 58 относят оплаченную сумму с кредита денежных счетов и неоплаченную часть со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за приобретенные акции». В этом случае в балансе приобретенные акции отражают также по фактическим затратам, а неоплаченную часть — по статье кредиторской задолженности.

В остальных случаях суммы, внесенные под подлежащие приобретению акции, учитывают по дебету счета 76, субсчет «Расчеты за приобретенные акции», с кредита денежного счета 51 или 52. В балансе эти суммы отражают по статье дебиторской задолженности.

Ценные бумаги, полученные в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах, приходятся по счету 58 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Приобретенные акции хранят в депозитарии или кассе самой организации. В функции депозитария, как правило, входят хранение акций, получение дивидендов по ним и перепродажа по поручению владельца.

При хранении акций в кассе организации их записывают в специальном реестре (книге), составляемом в двух экземплярах (для кассира и бухгалтерской службы). В реестре указывают наименование эмитента каждой акции, ее номинальную цену, покупную стоимость, номер и серию, общее количество и дату покупки и продажи.

Акции относят к финансовым вложениям, по которым может определяться текущая рыночная стоимость. Для отражения текущей рыночной стоимости акций в отчетности на дату ее составления производят корректировку их оценки на предыдущую отчетную дату. Результаты корректировки отражают на счетах 58 «Финансовые вложения» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример

На начало года стоимость пакета акций составила 100 000 руб.
Текущая рыночная стоимость акций составила на конец кварталов:

- I — 90 000 руб.;
- II — 105 000 руб.;
- III — 110 000 руб.;
- IV — 112 000 руб.

В бухгалтерском учете ежеквартально будут произведены следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»	}	10 000 руб. (100 000 — 90 000)
Кредит счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции»		
2) Дебет счета 58-1	}	15 000 руб. (105 000 — 90 000)
Кредит счета 91		
3) Дебет счета 58-1	}	5 000 руб. (110 000 — 105 000)
Кредит счета 91		
4) Дебет счета 58-1	}	2 000 руб. (112 000 — 110 000)
Кредит счета 91		

Начисление дивидендов по акциям производится по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

Поступившие дивиденды отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

При операциях получения дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовой разницы вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет организации. Курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример

Начислено дивидендов организации на сумму 15 тыс. долл. США. Курс рубля по отношению к доллару составлял на дату начисления дивидендов 50 руб., а на день поступления дивидендов — 52 руб.

В этом случае начисление дивидендов в сумме 750 тыс. руб. (15 тыс. долл. × 50) отражается по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При зачислении дивидендов на валютный

счет в дебете счета 52 отражают сумму 780 тыс. руб., по кредиту счета 76 — 750 тыс. руб. и по кредиту счета 91 — 30 тыс. руб. (курсовая разница).

Организация может получать дивиденды в форме продукции (работ, услуг) акционерного общества. В этом случае начисление дивидендов оформляют обычной бухгалтерской проводкой (дебет счета 76, кредит счета 91), а поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на поступившие основные средства), 10 «Материалы» (на производственные запасы), 58 «Финансовые вложения» (на новые акции акционерного общества) и других счетов с кредита счета 76.

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	}	на продажную стоимость акций
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»		
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»	}	на балансовую стоимость акций
Кредит счета 58 «Финансовые вложения»		

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 91.

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)» по фактическим затратам.

Учет долговых ценных бумаг. *Долговые ценные бумаги* — это обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

Облигация — ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Существуют следующие виды облигаций:

- государственные и частные (выпускаемые коммерческими банками, акционерными обществами и др.);
- именные и на предъявителя;

- процентные и беспроцентные;
- свободно обращающиеся и с ограниченным кругом обращения (облигации государственного валютного займа, некоторые частные облигации и др.).

Именные (зарегистрированные) облигации подлежат регистрации. Их владельцам выдается сертификат, свидетельствующий о праве лица на обладание указанными в нем долговыми обязательствами. *Облигации на предъявителя* специально не учитываются, проценты по ним получают по купонному листу, от которого отрезается соответствующий купон.

По *процентным облигациям* выплачивается доход в форме процента, владельцу *беспроцентных облигаций* предоставляется право на приобретение соответствующих товаров или услуг.

Депозитный сертификат — это письменное свидетельство кредитного учреждения о депонировании денежных сумм, удостоверяющее право владельца по истечении срока на получение суммы депозита и установленных процентов к нему.

Открытые в кредитных организациях депозиты до востребования относят к денежным эквивалентам.

Денежные эквиваленты — высоколиквидные финансовые вложения, которые могут быть легко обращены в заранее известные суммы денежных средств и которые подвержены незначительному риску изменения стоимости.

Денежные эквиваленты в бухгалтерском балансе и отчете о движении денежных средств отражаются одной статьей вместе с денежными средствами.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги».

Приобретенные долговые ценные бумаги приходят на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг.

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной и номинальной их стоимостью равномерно списывать на финансовые результаты в течение срока обращения этих ценных бумаг.

При продаже облигаций с нарастающими процентами в дни, не совпадающие с днями выплаты процентов, покупатель и продавец разделяют соответствующие суммы. В этом случае покупатель уплачивает продавцу, помимо рыночной стоимости облигации, проценты, которые причитаются за период, прошедший с момента последней их выплаты. При этом сумму процентов целесообразно учитывать в составе расходов будущих периодов.

На счетах операции отражают следующим образом:

Дебет счета 58 — на рыночную стоимость облигаций
 Дебет счета 97 — на проценты с момента последней их выплаты
 Кредит счетов 51 или 52 — на покупную стоимость облигаций
 (рыночную плюс проценты).

При приобретении долговых ценных бумаг иностранных эмитентов затраты по их приобретению пересчитываются в рубли по валютному курсу ЦБ РФ, действовавшему в день совершения операции. Учет таких ценных бумаг ведется в двух валютах — в рублях и в валюте, в которой выражена номинальная цена долгового обязательства.

Порядок выплаты доходов по ценным бумагам определяется условиями их выпуска. По облигациям выплаты процентов осуществляются, как правило, два раза в год в определенном размере от их номинальной стоимости (с отделением соответствующего купона от облигации). По депозитным сертификатам проценты выплачиваются при предъявлении сертификатов к оплате.

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно с начислением процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг относят на финансовый результат организации.

При этом если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ценным бумагам дохода производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример

Организация приобрела облигации на 60 тыс. руб. при номинальной их стоимости 50 тыс. руб. Срок погашения облигаций наступает через 10 лет. Процент на облигации составляет 20% в год и выплачивается по окончании года.

Оприходование облигаций оформляется следующей проводкой:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения»	} 60 тыс. руб.
Кредит счета 51 «Расчетный счет»	

По окончании года начислен доход на облигации в сумме 10 тыс. руб. (50 тыс. × 20%), разница между покупной и номинальной ценами облигаций составила также 10 тыс. руб. (60 тыс. — 50 тыс.), а в расчете

на один год — 1000 руб. Разница между годовым доходом на облигации и годовой разницей между покупной и номинальной ценой составит 9 тыс. руб. (10 000 — 1000).

По окончании года начисление дохода с учетом указанных разниц оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» — на сумму годового дохода (10 тыс. руб.)

Кредит счета 58 «Финансовые вложения» — на годовую часть разницы между покупной и номинальной ценой (1000 руб.)

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» — на разницу между доходом и годовой частью разницы (9 тыс. руб.).

Начисленную сумму дохода (10 тыс. руб.) зачисляют на расчетный счет с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерском балансе на начало следующего года стоимость облигаций будет отражена в сумме 59 тыс. руб. (60 000 — 1000).

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом на сумму причитающегося дохода по ценным бумагам дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящейся на данный период, дебетуют счет 58 «Финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценой кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример

Покупная цена приобретенных облигаций составила 40 тыс. руб. при номинальной их стоимости 50 тыс. руб. Срок погашения облигации — 10 лет, годовой процент дохода — 20%.

Бухгалтерские записи:

- | | |
|--|--|
| 1) Дебет счета 58 «Финансовые вложения» | } 40 тыс. руб. |
| Кредит счета 51 «Расчетный счет» | |
| 2) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | — на сумму годового дохода (10 тыс. руб.) |
| Дебет счета 58 «Финансовые вложения» | — на годовую часть разницы между покупной и номинальной ценой (1000 руб.) |
| Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» | — на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценой (11 тыс. руб.) |

- 3) Дебет счета 51 «Расчетный счет»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» } на сумму дохода по облигациям (10 тыс. руб.)

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи. Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счета учета денежных средств с кредита счета 91. Прибыль и убыток от продажи ценных бумаг списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При операциях с долговыми ценными бумагами в иностранных валютах может возникать курсовая разница. Эта разница списывается на счет 91.

11.8. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ В ЗАЙМЫ

По предоставленным займам текущая рыночная стоимость не определяется — они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. Организациям разрешается рассчитывать их оценку по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы», с кредита денежных и других счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и т. п.). Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

При договоре возмездного займа размер и порядок выплаты процентов определяются договором. Проценты по договору займа могут выплачиваться в согласованном сторонами порядке. Если такой порядок не оговорен, то проценты выплачиваются ежемесячно до дня фактического возврата займа.

При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов их величина определяется существующей по местожительству либо местонахождению заимодавца банковской ставкой рефинансирования. В настоящее время в качестве такой ставки применяют единую учетную ставку ЦБ РФ по кредитным ресурсам, предоставляемым коммерческим банкам (ставка рефинансирования ЦБ РФ).

Начисление дивидендов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов — по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету сче-

та 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и других счетов с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте его нахождения (для юридического лица).

Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогообложения суммы причитающихся штрафных санкций включаются в состав прочих доходов заимодавца только по мере их признания заемщиком или присуждения арбитражным судом.

Таким образом, при займе денежных средств заимодавец составляет следующие проводки:

1) Дебет счета 58 Кредит счета 51 (52, 50)	} предоставление суммы займа
2) Дебет счета 76 Кредит счета 91	} начислены проценты по предоставленному займу
3) Дебет счета 51 (52, 50) Кредит счета 58	} возвращены суммы займа
4) Дебет счета 51 Кредит счета 76	} получены проценты по займу
5) Дебет счета 76 Кредит счета 91	} начислены штрафные санкции за невозвращение в срок займа
Дебет счета 51 Кредит счета 76-2	} поступили суммы штрафов

При займе вещей, определенных родовыми признаками, в первой и третьей проводках вместо счетов учета денежных средств используют счета учета соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.). Соответствующие счета имущества вместо счетов учета денежных средств могут быть использованы и по четвертой проводке, если начисленные проценты по займам получены в виде имущества.

11.9. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО СОВМЕСТНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Учет операций по совместной деятельности осуществляется в соответствии с ПБУ 20/03 «Информация об участии в совместной деятельности» (6).

ПБУ 20/03 определяет правила отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете и отчетности организации в случае совместного:

- осуществления операций;
- использования активов;
- осуществления деятельности.

Совместно осуществляемые операции. При совместно осуществляемых операциях каждым участником договора выполняется определенный этап производства продукции, выполнения работы или оказания услуги с использованием собственных активов. При этом каждый участник договора отражает на отдельных аналитических счетах соответствующих синтетических счетов свою часть расходов и обязательств, а также причитающуюся ему долю экономических выгод или дохода в соответствии с условиями договора и применительно к правилам, установленным ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам» (7).

Участник, выполняющий заключительный этап совместно произведенного процесса, учитывает доли продукции, причитающейся другим участникам договора, за балансом. Если договором предусмотрена продажа продукции (работ, услуг), то доходы других участников отражаются у участника, продавшего продукцию (работы, услуги), в качестве обязательств перед другими участниками.

Организации, участвующие в совместно осуществляемых операциях, включают данные по этой деятельности в свою бухгалтерскую отчетность. При этом в рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражаются:

- активы, используемые для участия в договоре;
- обязательства, возникшие в связи с участием в договоре;
- расходы, понесенные участником договора;
- доходы, полученные участником договора.

Порядок отражения совместно осуществляемых операций тремя участниками договора рассмотрен в табл. 11.2.

Пример

Три организации объединили ресурсы и усилия для выращивания сельскохозяйственной продукции: организация А производит посев, организация Б выполняет остальные работы по выращиванию продукции, организация В собирает урожай.

Таблица 11.2

Совместно осуществляемые операции

№ п/п	Хозяйственные операции	А			Б			В		
		сумма, тыс. руб.	корреспон- денция счетов		сумма, тыс. руб.	корреспон- денция счетов		сумма, тыс. руб.	корреспон- денция счетов	
			дебет	кредит		дебет	кредит		дебет	кредит
1	Отражены расхо- ды по посеву, выращиванию, уборке урожая	200	20	02, 10, 70, 69 и др.	500	20	02, 10, 70, 69 и др.	300	20	02, 10, 70, 69 и др.
2	Оприходована продукция в доле предприятия В							300	43	20
3	Оприходована продукция в доле: а) предприятие А б) предприятие Б							200 500	002 002	
4	Передана продук- ция: а) предприятие А б) предприятие Б	200 500	43 43	20 20				200 500		002 002

Совместно используемые активы. Совместно используемыми активами считается имущество, находящееся в общей долевой собственности нескольких юридических лиц, заключивших договор о совместном использовании этого имущества с целью получения экономических выгод или дохода.

Активы, принадлежащие участникам договора на праве долевой собственности и внесенные ими в качестве вклада, по-прежнему учитываются ими на соответствующих счетах бухгалтерского учета и в состав финансовых вложений не переводятся. Каждый из участников договора обособленно на отдельных аналитических счетах отражает долю расходов и обязательств, а также долю доходов от совместного использования активов в соответствии с условиями договора.

Если по условиям договора расчеты с заказчиками или покупателями осуществляются одним из участников, то доходы, причитающиеся другим участникам договора, отражаются в его бухгалтерском учете в качестве обязательств перед другими участниками.

Учет хозяйственных операций, связанных с выполнением договора о совместно используемых активах, осуществляется каждым участником в общеустановленном порядке с учетом правил, определенных ПБУ 12/2000.

Данные об участии в совместной деятельности в части активов, обязательств, расходов и доходов у каждого участника договора формируют показатели бухгалтерской отчетности путем построчного суммирования аналогичных показателей. В рамках отчетного сегмента о совместной деятельности отражаются:

- доля участника в совместно используемых активах;
- обязательства, возникшие непосредственно у участника договора;
- доля участника в обязательствах, возникших у него совместно с другими участниками договора;
- расходы, понесенные непосредственно участником договора;
- доля в расходах, понесенных совместно с другими участниками договора;
- доля в доходах, полученных совместно с другими участниками договора. Порядок учета хозяйственных операций по совместно используемым активам рассмотрен на примере, изложенном в табл. 11.3.

Пример

Организации А и Б заключили договор о сдаче в аренду здания, находящегося в долевой собственности данных организаций. Стоимость здания — 1 млн руб., организации А принадлежит 30% площади здания, организации Б — 70%. Расчеты с заказчиком осуществляет организация Б. Аренда является одним из видов основной деятельности организации Б.

Таблица 11.3

№ п/п	Хозяйственные операции	А			Б		
		сумма, тыс. руб.	корреспонденция счетов		сумма, тыс. руб.	корреспонденция счетов	
			дебет	кредит		дебет	кредит
1	Начислена амортизация за месяц	600	91	02	1400	20	02
2	Отражены расходы по оплате коммунальных платежей	15 000	91	76	35 000	20	76
3	Начислена заработная плата работникам, занятым исполнением договора	5000	91	70	10 000	20	70

Окончание таблицы 11.3

№ п/п	Хозяйственные операции	А			Б		
		сумма, тыс. руб.	корреспонденция счетов		сумма, тыс. руб.	корреспонденция счетов	
			дебет	кредит		дебет	кредит
4	Начислены социальные платежи	1500	91	69	3000	20	69
5	Начислена арендная плата в доле: а) организации А б) организации Б				45 000 105 000	62 62	76 90
6	Начислен НДС в доле: а) организации А б) организации Б				8 100 18 900	76 90	68 68
7	Начислен доход организации А	36 900	76	91			
8	Получена арендная плата				150 000	51	62
9	Перечислен доход организации А	36 900	51	76	36 900	76	51
10	Списаны расходы за месяц организации Б				49 400	90	20
11	Списан финансовый результат	14 800	91	99	36 700	90	99

Совместная деятельность. В соответствии с гражданским законодательством совместная деятельность без создания для этой цели юридического лица осуществляется на основе договора простого товарищества между ее участниками. По договору о простом товариществе стороны (участники) обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей законодательным актам Российской Федерации. Договором определяются:

- участник, который осуществляет ведение общих дел;
- размеры денежных и имущественных взносов каждым участником;
- порядок распределения между участниками результатов совместной деятельности.

Участник, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора.

Имущество, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывают на отдельном (обособленном) балансе у участника, которому поручено ведение общих дел.

Данные отдельного (обособленного) баланса в баланс предприятия-участника, ведущего общие дела, не включаются.

Участник, ведущий общие дела, составляет и предоставляет участникам договора о простом товариществе информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором.

Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора о простом товариществе осуществляется в порядке, предусмотренном договором.

Каждый участник включает свою долю прибыли, полученную в результате совместной деятельности, в состав прочих доходов при формировании финансовых результатов.

Учет совместной деятельности организацией-товарищем. Стоимость передаваемого имущества участниками подлежит отражению на балансе как краткосрочные или долгосрочные финансовые вложения в зависимости от срока, на который заключен договор о совместной деятельности (счет 58 «Финансовые вложения»).

К счету 58 вводится отдельный субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества», внутри которого ведется аналитический учет по каждому договору и видам взносов.

По дебету счета 58 показывается балансовая стоимость передаваемого имущества в корреспонденции с кредитом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы» и других счетов.

Сумму начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам списывают соответственно с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счетов 01 и 04.

Подтверждением получения взносов по совместной деятельности для участников является авизо об оприходовании имущества участников, ведущих общие дела, или первичный учетный документ о получении имущества (копия накладной, квитанция к кассовому ордеру и т. п.).

Вложения вклада по договору простого товарищества денежными средствами отражают по дебету счета 58 с кредита счетов по учету денежных средств.

Прибыль, убыток и другие результаты совместной деятельности, распределяемые между участниками, учитывают в следующем порядке:

- прибыль — по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При получении участниками средств в размерах, определенных в соответствии с договором, задолженность списывают с кредита счета 76 в корреспонденции со счетами учета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 50 «Касса» и т. д.);

• убытки — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 76. По мере перечисления участниками средств соответствующих источников для погашения полученного убытка участнику, ведущему общие дела, задолженность со счета 76 списывается в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Каждый товарищ включает свою долю прибыли, подлежащую получению в результате совместной деятельности, в состав прочих доходов при формировании финансового результата.

Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, принимаются к учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении совместной деятельности.

По мере поступления имущества дебетуют счета учета ценностей (объекты основных средств, товары, материалы, денежные средства и пр.) и кредитуют счет 58, субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества».

В случае возникновения разницы между стоимостной оценкой вклада, учтенного в составе финансовых вложений, и стоимостью полученных активов после прекращения совместной деятельности эта разница включается в состав прочих доходов и расходов. По принятому к учету после прекращения совместной деятельности амортизируемому имуществу устанавливаются новые сроки начисления амортизации в соответствии с правилами, определенными ПБУ 6/01.

При составлении бухгалтерской отчетности в бухгалтерском балансе организация-товарищ вклад в совместную деятельность отражает в составе финансовых вложений (в случае существенности отдельной статьей). В отчете о прибылях и убытках причитающаяся организации-товарищу по итогам раздела прибыль или убыток включается в состав прочих доходов или расходов.

В пояснениях к указанным формам отчетности в рамках раскрытия информации по отчетному сегменту о совместной деятельности организацией-товарищем показывается доля:

- участия в совместной деятельности;
- в общих договорных обязательствах;
- в совместно понесенных расходах;
- в совместно полученных доходах.

Учет совместной деятельности товарищем, ведущим общие дела. Участник, ведущий общие дела, обеспечивает отдельный учет опера-

ций по договору о простом товариществе и связанных с выполнением своей уставной деятельности. Он должен составлять как минимум два бухгалтерских баланса — по деятельности своего юридического лица и по совместной деятельности.

Денежные или иные имущественные взносы участников договора отражают по дебету счетов учета соответствующих ценностей 01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др. и кредиту счета 80 «Вклады товарищей».

Для каждого договора о простом товариществе должен быть открыт отдельный субсчет, внутри которого ведется аналитический учет по каждому участнику договора.

Учет имущества, внесенного участниками по договору о совместной деятельности, осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре, на основании первичных учетных документов об оприходовании имущества.

Приобретенное или созданное в ходе совместной деятельности имущество отражают в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и др.

Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений, осуществляемых за счет дополнительных взносов участников, ведется в установленном порядке и осуществляется за счет дополнительных перечислений денежных средств товарищей согласно принятым решениям.

Поступившие денежные средства отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 80.

Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам осуществляется в общеустановленном порядке вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее методов начисления амортизации до заключения договора о совместной деятельности.

По окончании отчетного периода выявленный на счете 99 «Прибыли и убытки» финансовый результат подлежит списанию на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора простого товарищества отражают в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- прибыль — по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов». При перечислении участниками сумм, причитающихся согласно договору, задолженность со счета 75-2 списывают в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств;

• убыток — по дебету счета 75-2 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а по мере погашения участниками полученного убытка — по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 75-2.

Если договором простого товарищества предусмотрено распределение других результатов совместной деятельности, например готовой продукции, то списание готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция» в порядке ее распределения между участниками договора осуществляется с использованием счета 90 «Продажи».

Товарищ, ведущий общие дела, составляет и предоставляет участникам договора о совместной деятельности информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации. На дату прекращения договора о совместной деятельности товарищ, ведущий общие дела, составляет ликвидационный баланс. Причитающееся каждому товарищу по итогам раздела имущество учитывается как погашение его доли участия (вклада) в совместной деятельности. Активы, полученные организацией-товарищем после прекращения совместной деятельности, принимаются к бухгалтерскому учету в оценке, числящейся в отдельном балансе на дату принятия решения о прекращении деятельности.

Возврат денежных средств, внесенных участниками в качестве первоначальных и дополнительных взносов, показывают по дебету счета 80 вклады товарищей в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Возврат имущества, причитающегося каждому участнику в соответствии с условиями договора простого товарищества, отражают по дебету счета 80 «Вклады товарищей» и кредиту счетов учета имущества (01, 04, 10, 40, 41 и др.).

Сумму амортизации по основным средствам и нематериальным активам, начисленную за период совместной деятельности, списывают с дебета счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» соответственно в кредит счетов 01 и 04.

Аналитический учет по счету 80 «Вклады товарищей» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

11.10. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЕКСЕЛЕЙ

В тех случаях, когда организации приобретают векселя как объект финансовых вложений, их учет осуществляется в соответствии с порядком, установленным для учета ценных бумаг.

Приобретенные финансовые векселя учитывают на счете 58 «Финансовые вложения».

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Переход права собственности на финансовые векселя с банковским индоссаментом происходит в момент вручения векселя, а на векселя, передаваемые с именным индоссаментом, — в момент передачи векселя с совершенным на нем именным индоссаментом. Документами, подтверждающими переход права собственности на векселя, могут служить акты передачи векселей или сами векселя.

Проценты по финансовому векселю могут включаться в его номинальную цену или оплачиваться сверх номинальной цены.

В первом случае предъявленные к платежу финансовые векселя списывают со счета 58 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные по векселю платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91.

При оплате процентов по финансовому векселю сверх номинальной цены полученные суммы процентов отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Предъявленные затем к оплате финансовые векселя списывают со счета 58 в дебет счета 91. Финансовый результат от операции с финансовыми векселями списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовые векселя, как и другие ценные бумаги, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг.

11.11. АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

Аналитический учет финансовых вложений должен обеспечить информацию по видам данных вложений и организациям, в которые осуществлены эти вложения. По государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете в обязательном порядке формируется следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия и т. д., номинальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретением, общее количество, дата покупки, продажи или иного выбытия, место хранения.

Построение аналитического учета финансовых вложений должно также обеспечить возможность получения данных о долгосрочных и краткосрочных вложениях.

Учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгал-

терская отчетность, ведется на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг. Книга учета ценных бумаг должна иметь следующие реквизиты: наименование эмитента; номинальная цена ценной бумаги; покупная стоимость; номер, серия и др.; общее количество; дата покупки; дата продажи. Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы. Исправления в Книгу учета ценных бумаг могут вноситься лишь с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения исправлений.

В случае ведения Книги учета ценных бумаг с помощью средств вычислительной техники информация может формироваться в виде выходного документа на машиночитаемых носителях. Распечатка информации с машиночитаемых носителей осуществляется по мере необходимости или по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры, но не реже одного раза в год.

Ответственность за организацию хранения Книги учета ценных бумаг несет руководитель организации.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. Начисление расходов по оплате услуг депозитариев отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов учета расчетов, а при перечислении депозитарию указанных сумм — по дебету счетов учета расчетов и кредиту счетов учета денежных средств.

11.12. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливаются:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);

- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

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

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков погашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

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

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и т. п., списывают с кредита счета 58 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

11.13. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ФИНАНСОВЫМ ВЛОЖЕНИЯМ

Основные элементы учетной политики по финансовым вложениям определены ПБУ 19/02 (5):

- определение состава затрат, включаемых в первоначальную стоимость финансовых вложений;
- установление срока корректировки оценки финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость;
- определение порядка списания разницы между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока обращения по долговым ценным бумагам;
- выбор способа оценки финансовых вложений при их выбытии.

Определение состава затрат, включаемых в первоначальную стоимость финансовых вложений. Финансовые вложения принимают к учету по первоначальной стоимости. Эта стоимость может определяться:

- а) с учетом всех фактических затрат на их приобретение;
- б) по сумме, уплачиваемой по договору продавцу.

Второй вариант обычно применяют в том случае, когда основную часть затрат по приобретенным ценным бумагам составляют **суммы, уплачиваемые по договору продавцу**. Остальные затраты по приобретению ценных бумаг признаются организацией в качестве прочих расходов и учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счете 58 «Финансовые вложения».

Второй вариант определения первоначальной стоимости финансовых вложений используют обычно при небольшом объеме финансовых вложений в организации, когда они не могут оказать существенное влияние на ее финансовые показатели (прочие расходы ежемесячно списывают на финансовый результат).

Следует при этом иметь в виду, что в налоговом учете стоимость приобретенных ценных бумаг определяется с учетом расходов на их приобретение. Для обеспечения сопоставимости бухгалтерского и налогового учета целесообразно определять первоначальную стоимость финансовых вложений с учетом всех расходов на их приобретение.

Установление срока корректировки оценки финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость. Финансовые вложения, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (акциям, государственным и корпоративным облигациям), отражаются в бухгалтерской отчетности по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату.

Указанная корректировка может производиться:

- а) ежемесячно;
- б) ежеквартально.

Выбранный вариант корректировки стоимости указанных финансовых вложений следует указать в учетной политике организации.

Определение порядка списания разницы между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения по долговым ценным бумагам. По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разницу между первоначальной и номинальной стоимостью разрешается списывать:

- а) равномерно в течение срока их обращения;
- б) при их выбытии.

При сопоставлении этих вариантов обычно делают вывод о том, что при первом варианте трудоемкость учета несколько увеличивается. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что при равномерном списании указанной разницы обеспечивается одинаковый доход по ценным бумагам в течение срока их обращения, что особенно важно при значительных финансовых вложениях в долговые ценные бумаги. Кроме того, данный вариант списания указанной разницы соответствует порядку ее списания, установленному НК РФ. Унификация бухгалтерского и налогового учета позволит снизить трудоемкость учета по данной операции.

Выбор способа оценки финансовых вложений при их выбытии. Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, в момент выбытия оценивают одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы учета;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

При выборе способа оценки финансовых вложений при их выбытии следует иметь в виду, что в условиях роста цен на ценные бумаги их оценка по средней первоначальной стоимости по сравнению с оценкой по способу ФИФО увеличивает стоимость проданных ценных бумаг, что оказывает влияние на величину объема продажи по счету 91 «Прочие доходы и расходы», прибыли и всех показателей, исчисляемых на основе объема продажи и прибыли.

Стоимость остатка ценных бумаг при оценке по средней первоначальной стоимости, наоборот, оказывается меньшей, чем при способе ФИФО, что может оказать влияние на балансовую стоимость внеоборотных активов (включающих долгосрочные финансовые вложения), оборотных активов (включающих краткосрочные финансовые вложения и показателей, рассчитываемых с использованием стоимости имущества (в том числе на коэффициент текущей платежеспособности)).

11.14. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЯХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сведения о долгосрочных и краткосрочных финансовых вложениях на начало и конец отчетного года по основным их видам (вклады в уставные капиталы других организаций, государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, предоставленные займы, депозитные вклады, прочие финансо-

вые вложения) приведены в разделе «Финансовые вложения» пояснений к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах (ф. № 5).

Кроме того, в Отчете о движении денежных средств (ф. № 4) содержатся данные о поступлении и расходе денежных средств по финансовым вложениям.

Информация о процентах к получению и уплате и доходах от участия в организациях содержится в разделе «Прочие доходы и расходы» Отчета о финансовых результатах (ф. № 2).

В соответствии с ПБУ 19/02 в бухгалтерской отчетности финансовые вложения отражаются с разделением на краткосрочные и долгосрочные.

Кроме того, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам) и о последствиях изменения способов оценки;
- о стоимости финансовых вложений, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, и о финансовых вложениях, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- о разнице между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой соответствующих финансовых вложений;
- по долговым ценным бумагам — о разнице между их стоимостью в течение их срока обращения;
- о стоимости и видах ценных бумаг и иных финансовых вложениях, обремененных залогом и переданных другим организациям и лицам;
- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам — данные об их оценке по дисконтированной стоимости, величине данной стоимости, способах дисконтирования;
- о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году и признанного прочим доходом отчетного периода, сумм, использованных в отчетном году.

Организации, являющиеся участниками договора о совместной деятельности, обязаны раскрыть в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности следующую информацию:

- цель совместной деятельности (производство продукции, выполнение работ и т. д.) и вклад в нее;
- способ извлечения экономической выгоды или дохода (совместно осуществляемые операции, используемые активы, совместная деятельность);
- классификация отчетного сегмента (операционный или географический);

- стоимость активов и обязательств, относящихся к совместной деятельности;
- сумма доходов, расходов, прибыли или убытка, относящихся к совместной деятельности.

11.15. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Переданы в счет вклада в уставный капитал другой организации основные средства в договорной оценке: на согласованную стоимость на остаточную стоимость на разницу между согласованной стоимостью и остаточной (первая выше)		
2	Списана амортизация по переданным основным средствам		
3	Начислено за доставку основных средств, переданных в счет вклада в уставный капитал		
4	Списан финансовый результат от передачи основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации: прибыль убыток		
5	Начислен и получен доход от долевого участия в другой организации (по переданным основным средствам)		
6	Приобретены государственные облигации по цене выше номинальной стоимости		
7	Начислен доход на облигации по окончании года		
8	Списана часть разницы между стоимостью приобретения облигаций и номинальной стоимостью		
9	Приобретены облигации по цене ниже номинальной		
10	Начислен годовой доход по облигациям		
11	Доначислена годовая часть разницы между покупной и номинальной ценой		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
12	Приобретены акции в иностранной валюте		
13	Начислены дивиденды по акциям в иностранной валюте		
14	Поступили дивиденды по акциям в иностранной валюте		
15	Отражена курсовая разница, возникшая вследствие разности рублевой оценки дивидендов на момент начисления и поступления		
16	Реализованы акции по продажной цене		
17	Списана балансовая стоимость		
18	Отражены расходы по продаже акций		
19	Списан финансовый результат от продажи акций: прибыль убыток		
20	Предоставлены займы другим организациям		
21	Начислены проценты по предоставленным займам		
22	Возвращены ранее выданные займы		
23	Предоставлены займы в натуральной форме		
24	Отражен возврат займов в натуральной форме		

Проверка выполнения задания

Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит
1	58	01, 91
2	02	01
3	91	76
4	91, 99	99, 91
5	76, 91	91, 51
6	58, 76	76, 51
7	76	91
8	91	58
9	58, 76	76, 51
10	76	91
11	58	91
12	58, 76	76, 52

Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит
13	76	91
14	52	76
15	76	91
16	76	91
17	91	58
18	91	51, 76
19	91, 99	99, 91
20	58	50, 51, 52
21	76	91
22	50, 51, 52	58
23	58	07, 10, 41 и др.
24	07, 10, 41 и др.	58

Глава 12

УЧЕТ РАСЧЕТОВ

12.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»¹.
2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.
3. Положение по ведению бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.
4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.
5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». ПБУ 3/2006. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н¹.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н¹.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н¹.
8. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н¹.
9. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам». ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам». ПБУ 15/2008. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 107н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н¹.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н¹.

13. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

14. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а¹.

15. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указания Банка России от 11 марта 2014 г. № 3240-У.

16. Положение об особенностях направления работников в служебные командировки: постановление Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 740.

17. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

18. О формах бухгалтерской отчетности организации: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

12.2. БЕЗНАЛИЧНЫЕ ФОРМЫ РАСЧЕТОВ

Денежные расчеты осуществляются организацией либо наличными деньгами, либо в виде безналичных платежей.

Безналичные расчеты осуществляют посредством безналичных перечислений по расчетным, текущим и валютным счетам клиентов в банках, системы корреспондентских счетов между различными банками, клиринговых зачетов взаимных требований через расчетные палаты, а также с помощью векселей и чеков, заменяющих наличные деньги.

Безналичные расчеты осуществляются в основном через банковские, кредитные и расчетные операции. Их применение позволяет существенно снизить расходы на денежное обращение, сокращает

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

потребность в наличных денежных средствах, обеспечивает их более надежную сохранность.

Безналичные расчеты осуществляют 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».

В зависимости от местонахождения поставщика и покупателя безналичные расчеты разделяют на иногородние и одногородние (местные).

Иногородними называют расчеты между организациями, обслуживаемыми учреждениями банка, находящимися в разных населенных пунктах, а **одногородними** — расчеты между организациями, обслуживаемыми одним или несколькими учреждениями банка, находящимися в одном населенном пункте.

Формы безналичных расчетов определены ст. 862 ГК РФ и Положением Центрального банка РФ (15) — это:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по инкассо;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты чеками.

Формы безналичных расчетов избираются организациями самостоятельно и предусматриваются в договорах, заключаемых организациями с банками. В рамках безналичных расчетов в качестве участников расчетов рассматриваются плательщики и получатели средств (взыскатели), а также обслуживающие их банки и банки-корреспонденты.

Все операции по банковским счетам осуществляются только на основании расчетных документов. Расчетный документ — это оформленное на бумажном носителе или в электронном виде распоряжение:

- плательщика — о списании денежных средств со своего счета и перечислении их на счет получателя;
- получателя — о списании денежных средств со счета плательщика и перечислении на счет, указанный покупателем.

В Положении Центрального банка РФ изложены требования к оформлению расчетных документов на бумажных носителях информации (расчетные документы (кроме чеков) заполняются только на пишущей машинке или ЭВМ шрифтом черного цвета;

заполнение чеков производится ручкой с пастой, чернилами черного, фиолетового или синего цвета или на пишущей машинке шрифтом черного цвета; не допускаются исправления, подчистки, помарки, а также использование корректирующих жидкостей; расчетные документы должны содержать обязательные реквизиты, установленные Положением, и др.).

Расчетные документы должны быть представлены в банк в течение 10 календарных дней, не считая дня выписки расчетного документа. В банк представляется столько экземпляров расчетных документов, сколько необходимо для всех участников расчетов. Копии расчетных документов могут быть изготовлены с применением копировальной бумаги, множительной техники или ЭВМ.

Первый экземпляр расчетного документа (кроме чека) подписывают два уполномоченных лица (или одно лицо, если в организации отсутствует лицо с правом второй подписи). Кроме того, на документе ставится оттиск печати.

Порядок оформления, приема, обработки электронных расчетных документов и осуществления расчетов с их использованием регулируется не Положением, а другими нормативными актами Центрального банка РФ, а также договорами банков с клиентами.

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

Расчеты платежными поручениями являются наиболее распространенной формой расчетов.

Платежными поручениями могут производиться перечисления денежных средств:

- за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- в целях возврата/размещения кредитов и займов, депозитов и уплаты процента по ним;
- по распоряжению физических лиц или в пользу физических лиц;
- в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей. Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недо-

статочности денежных средств на счете плательщика платежные поручения оплачиваются по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством.

Расчеты по инкассо — это банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа.

Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Платежные требования применяются при расчетах за товары (работы, услуги), а также в иных случаях, предусмотренных договором плательщика с его контрагентом.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору (но не менее пяти рабочих дней). При отсутствии в договоре такого срока сроком для акцепта считаются пять рабочих дней.

Плательщик вправе отказаться полностью или частично от акцепта платежного требования по основаниям, предусмотренным в договоре.

Плательщик имеет право отказаться от акцепта счета в полной сумме в случае отгрузки поставщиком продукции незаказанной, недоброкачественной, нестандартной, некомплектной, досрочной поставки товаров или досрочного оказания услуг, предъявления поставщиком бестоварного требования, отсутствия утвержденных или согласованных в установленном порядке цен на товары и услуги и др. Частичный отказ от акцепта возможен при нарушении поставщиком цен, скидок, допущении арифметических ошибок в требовании или товарно-транспортном документе, поступлении части незаказанной, недоброкачественной, нестандартной продукции и др.

Отказ плательщика от оплаты платежного требования оформляется заявлением об отказе от акцепта установленной формы, которое составляется в трех экземплярах. Первый и второй экземпляры заявления оформляются подписями соответствующих должностных лиц и оттиском печати плательщика.

При полном отказе от акцепта платежное требование в тот же день возвращается банку-эмитенту вместе со вторым экземпляром заявления об отказе от акцепта для возврата получателю средств.

Первый экземпляр заявления вместе с копией платежного требования остается в банке плательщика, а третий экземпляр заявления возвращается плательщику.

При частичном отказе от акцепта платежное требование оплачивается в сумме, акцептованной плательщиком. Первый экземпляр заявления об отказе от акцепта вместе с первым экземпляром платежного требования остаются в банке плательщика, второй экземпляр заявления направляется в банк эмитента, а третий экземпляр возвращается плательщику.

Ответственность за необоснованный отказ от оплаты платежных требований несет плательщик.

При неполучении в установленный срок заявления с отказом от акцепта платежных требований банк плательщика возвращает платежное требование в банк получателя с записью на обратной стороне «Не получено согласие на акцепт».

Схема документооборота при расчете платежными требованиями с использованием предварительного акцепта приведена на рис. 12.1.

Достоинством акцептной формы расчетов платежными требованиями является то, что она позволяет плательщику контролировать соблюдение поставщиком условий, предусмотренных договорами. Ее недостаток заключается в сравнительно медленном поступлении средств на счет поставщика (пять дней на акцепт и двойной срок почтового пробега).

Расчеты платежными требованиями, оплачиваемыми в безакцептном порядке, производятся, как правило, на основании соответствующих законов. В этом случае получатель должен указать в платежном требовании номер, дату принятия и название соответствующего закона. Как правило, со счетов плательщика без акцеп-

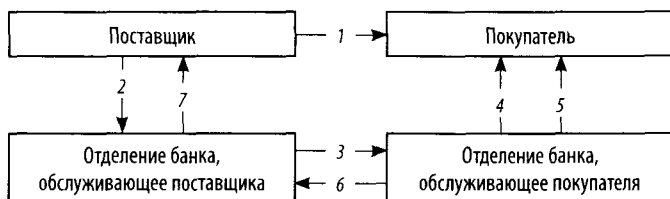


Рис. 12.1. Документооборот при расчете платежными требованиями:

1 — отправка документов, подтверждающих отгрузку товара; 2 — сдача платежного требования в четырех или трех экземплярах на инкассо; 3 — отправка платежного требования в двух экземплярах учреждению банка плательщика; 4 — извещение покупателя о поступлении платежного требования-поручения; 5 — отправка покупателю оплаченного платежного требования; 6 — извещение об оплате покупателем счета; 7 — перечисление платежа за счет поставщика и извещение об этом поставщика

та оплачивают требования за газ, воду, электрическую и тепловую энергию, канализацию, пользование телефоном, почтово-телеграфные и некоторые другие услуги.

Расчеты инкассовыми поручениями. Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщика в бесспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- если бесспорный порядок взыскания установлен соответствующими законами;

- для взыскания по исполнительным документам;

- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору.

Инкассовое поручение составляется по установленной Положением (15) форме. В поручении должна быть сделана ссылка на соответствующий закон, исполнительный документ или договор. К поручению должен быть приложен подлинник исполнительного документа или его дубликат.

При отсутствии и недостаточности денежных средств на счете плательщика инкассовое поручение исполняется по мере поступления денежных средств в очередности, установленной законодательством.

Банки приостанавливают списание денежных средств в бесспорном порядке в следующих случаях:

- по решению органа, осуществляющего контрольные функции в соответствии с законодательством, о приостановлении взыскания;

- при наличии судебного акта о приостановлении взыскания;

- по иным основаниям, предусмотренным законодательством.

При расчетах платежными поручениями и расчетах по инкассо расчеты у поставщиков отражают как продажу продукции, т. е. с применением счетов 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. Покупатель использует счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетные счета» и др.

Аккредитивная форма расчетов применяется в двух случаях: когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления.

Особенность аккредитивной формы расчетов состоит в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Аккредитив — это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести

платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи.

Банки могут открывать следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого* аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии *непокрытого* аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущего у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива в порядке, определенном соглашением между банками.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств. *Безотзывный* аккредитив может быть отменен только с согласия получателя средств.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств, и др.).

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица. Форма аккредитива установлена Положением (15).

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или по частям против представленных поставщиком реестров счетов и транспортных или приемосдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Схема документооборота при покрытом аккредитиве представлена на рис. 12.2.

Аккредитив учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. В первом случае выставление аккредитива оформляют следующей бухгалтерской записью:

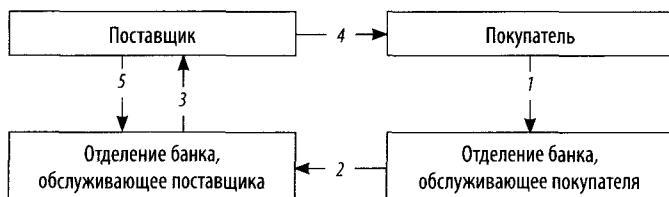


Рис. 12.2. Документооборот при аккредитивной форме расчетов:

1 — аккредитивное заявление; 2 — поручение об открытии аккредитива; 3 — извещение об открытии аккредитива; 4 — отгрузка продукции и отправка соответствующих документов; 5 — предъявление реестра счетов для немедленной оплаты

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»
Кредит счета 52 «Расчетные счета».

Когда аккредитив выставляют за счет банковского кредита, составляют следующую запись:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»
Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату счетов поставщиков с аккредитивного счета оформляют следующей записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Кредитсчета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

К недостаткам аккредитивной формы расчетов следует отнести замораживание средств покупателей на период действия аккредитива до его фактического использования, а также возможность задержки отгрузки продукции поставщиком до поступления аккредитива. Вместе с тем она гарантирует немедленную оплату счетов поставщиков и способствует соблюдению расчетно-платежной дисциплины.

Расчеты чеками. Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Данная форма расчетов в последние годы все шире используется при однородных расчетах (особенно для расчетов с транспортными организациями).

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются Гражданским кодексом РФ, а в части, им не урегули-

рованной, — другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Их хранение осуществляется в порядке, установленном нормативными актами ЦБ РФ.

В соответствии с Положением (15) для осуществления безналичных расчетов могут применяться чеки, выпускаемые кредитными организациями. Эти чеки могут использоваться клиентами данной кредитной организации, а также в межбанковских расчетах при наличии корреспондентских отношений. Вместе с тем они не могут применяться для расчетов через подразделения расчетной сети ЦБ РФ.

При поступлении товаров (оказании услуг) плательщик выписывает чек из книжки и передает представителю поставщика или подрядчика, который становится чекодержателем. Чекодержатель представляет выписанный чек в свое учреждение банка, как правило, на следующий день со дня выписки для зачисления денег на его расчетный счет.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других подобных счетов. По мере оплаты задолженности чеками их списывают с кредита счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других подобных счетов.

12.3. ПОНЯТИЕ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ. СРОКИ РАСЧЕТОВ И ИСКОВОЙ ДАВНОСТИ

Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Под *дебиторской* понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны данной организации, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками. Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, внебюджетные

фонды, в фонды социального назначения и другие подобные начисления называют обязательствами по распределению. Кредиторы, задолженность которым возникла по другим операциям, называют прочими кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженность отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а кредиторская — на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года (ст. 196 ГК РФ). Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»
Кредит счетов 62, 76

Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»
Кредит счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированной. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50, 51, 52) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 60, 76
Кредит счета 91.

12.4. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОКУПАТЕЛЯМИ И ЗАКАЗЧИКАМИ

При отгрузке продукции покупателям возникающая *дебиторская задолженность отражается по цене продажи продукции* на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кредит счета 90 «Продажи».

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов учета денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т. е. основных средств и нематериальных активов, а также другого имущества (кроме готовой продукции и товаров) стоимость имущества по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (51, 52, 50, 55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62. При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 обособленно.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Не востребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, проектные, научные, геологические и т. п.), для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Аналитический учет по счету 46 ведется по видам работ.

12.5. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОСТАВЩИКАМИ И ПОДРЯДЧИКАМИ

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов за поставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10, 11, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52, 55) или кредитов банка (66, 67). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

Помимо указанных расчетов, на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают выданные авансы под закупаемое имущество, курсовые разницы, а также прекращение обязательств.

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, услугам) также отражают на счетах 60 и 91 в качестве прочих доходов и расходов в зависимости от значения курсовых разниц.

Прекращение обязательств (помимо надлежащего исполнения) может осуществляться по следующим основаниям: при зачете взаимных требований, новации, прощении долга, ликвидации юридического лица (ст. 410, 414, 415, 419 ГК РФ).

Прекращение обязательств при зачете взаимных требований отражают по дебету счета 60 и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Прощение долга по существу является одним из видов дарения. Прощенная сумма долга является прочим доходом и отражается по дебету счета 60 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При прекращении обязательств новацией происходит замена одного обязательства другим. Эта замена на синтетических счетах не отражается; осуществляются отметки в аналитическом учете.

Прекращение обязательств вследствие ликвидации юридического лица и при списании кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывают по дебету счета 60 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, осуществляют по результатам проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации.

При автоматизации учета на основании выписок банка составляются машинограммы синтетического и аналитического учета по каждому счету, применяемому для учета расчетов с поставщиками и покупателями («Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с разными деби-

торами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»). Эти машинограммы служат основанием для разработки машинограмм — оборотных ведомостей по счетам, по итоговым данным которых делаются записи в Главную книгу.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. Построение аналитического учета должно обеспечивать получение данных о задолженности поставщикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по не оплаченным в срок расчетным документам; по неотфактурованным поставкам; авансам выданным; по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным векселям; по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 обособленно.

12.6. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ИСПОЛЬЗОВАНИЕМ ВЕКСЕЛЕЙ

Понятие векселя. При вексельной оплате поступающих ресурсов или продаваемой продукции (работ, услуг) могут использоваться простые и переводные векселя.

Простой вексель — это письменное долговое денежное обязательство одной стороны (векселедателя) уплатить определенную сумму денег по наступлении срока платежа другой стороне (векселедержателю) по совершенным торговым сделкам или в уплату за выполненные работы или оказанные услуги.

В нем указывают место и дату выдачи, сумму обязательства в целом или с выделением обязательства по оплате процентов, срок и место платежа, наименование получателя, подпись векселедателя.

Переводный вексель (тратта) выписывается кредитором (трассантом) и содержит письменный приказ дебитору (трассату) уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу (ремитенту) или предъявителю. Этот документ превращается в долговое обязательство после его акцепта трассатом. С помощью передаточной надписи (индоссамента) вексель может использоваться неоднократно, тем самым выполняя функцию универсального кредитно-расчетного документа.

Существенно убыстряет оборот средств учет (дисконтирование) векселей в банках. В этом случае векселедержатель посредством индоссамента передает вексель банку до наступления срока платежа

и получает вексельную сумму за вычетом учетного процента в пользу банка, называемого дисконтом.

Учет расчетов векселями у получателей. В настоящее время учет расчетов с использованием векселей рекомендуется осуществлять по упрощенной схеме на тех же счетах, на которых отражаются расчеты без использования векселей. Выделение расчетов с использованием векселей осуществляется в аналитическом учете.

Выданные векселя под приобретение товарно-материальных ценностей отражают по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов. На этих счетах задолженность, обеспеченная векселем, числится до момента ее погашения. По мере погашения задолженности по векселям она списывается в дебет счета 60 с кредита счетов по учету денежных средств (50, 51, 52 и др.). Векселя с просроченным сроком оплаты отражаются в аналитическом учете отдельно.

При выдаче векселей, предусматривающих выплату процентов за пользование полученным товаром без его оплаты в течение определенного периода, сумму уплачиваемых процентов относят на увеличение прочих расходов. При этом если начисленные проценты будут оплачены в текущем отчетном периоде, то они отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример

Выдан вексель в оплату поступивших товаров (на 60 000 руб.) на сумму 65 000 руб. Сумма процентов по векселю составляет 5000 руб. (65 000 – 60 000).

При операции выдачи векселя будет произведена бухгалтерская запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 60 000 руб.

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» — 5000 руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — 65 000 руб.

При оплате векселя в сумме 65 000 руб. со счетов учета денежных средств (51, 52) дебетуют счет 60, субсчет «Векселя выданные».

Если оплата по векселям будет производиться в следующем году, то начисляемые проценты по векселю целесообразно учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов». В этом случае по выданному векселю составят бухгалтерскую запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 60 000 руб.

Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» — 5000 руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — 65 000 руб.

Оплата векселя в сумме 65 000 руб. в следующем отчетном году будет отражена по дебету счета 60, субсчет «Векселя выданные», и кредиту счетов 51 и 52. Одновременно сумма уплаченных процентов по векселю списывается с кредита счета 97 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет векселей у поставщика. Организации, получившие векселя от покупателей, учитывают полученные векселя на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные». Счет 62 дебетуется на указанные в векселях суммы с кредита счетов учета продажи готовой продукции (90) или другого вида имущества (91).

Оплаченные векселя отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62.

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными. Для официального удостоверения неполучения платежа по векселю в установленный срок вексель опротестовывают в нотариальной конторе по месту нахождения плательщика до 12 ч дня, наступающего через день после истечения срока платежа.

После того как вексель опротестован, подают иск в суд на погашение долговых обязательств векселедателями и индоссаментами, которые несут солидарную ответственность по обязательствам.

Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают со счета 62, субсчет «Векселя полученные», в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

До наступления срока оплаты по векселю организация-векселедержатель может получить в банках ссуды под вексель. Полученные кредиты отражают по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) в фактически полученных суммах. При этом задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченная векселями, продолжает учитываться по счетам дебиторской задолженности (62 и др.).

При невыполнении векселедателем или другим плательщиком долговых обязательств организация-векселедержатель обязана возвратить полученные в результате дисконтирования векселей денежные средства банкам. Перечисленные средства списываются с кредита денежных счетов в дебет счета 66 или 67. Просроченные обязательства по векселям остаются на счетах учета дебиторской задолженности.

Для контроля за индоссированными векселями применяют забалансовый счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей

полученные». На этом счете индоссированные векселя учитываются до истечения срока предъявления претензий по указанным векселям, получения извещения об их оплате или оплаты их организацией.

Организации, выдавшие поручительство по векселю, отражают его на забалансовом счете 009 «Обеспечение обязательств и платежей выданные». С этого счета суммы обеспечения списывают по мере погашения задолженности.

Векселя, переданные банку в обеспечение ссуды или для инкассирования, учитываются у организации-векселедержателя с указанием в аналитическом учете банка, которому они переданы в залог или на инкассо.

12.7. УЧЕТ РАСЧЕТОВ ПО ПОСРЕДНИЧЕСКИМ ОПЕРАЦИЯМ

Посреднические операции могут быть оформлены обычными договорами купли-продажи или посредническими договорами по комиссионной продаже товаров.

При купле-продаже организация осуществляет учет в порядке, установленном для организаций оптовой торговли.

Оприходованные товары отражают по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму НДС по оприходованным товарам отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

При продаже товара выручку (включая сумму НДС) отражают по кредиту счета 90 и дебету счетов учета денежных средств или счета 62. После этого списывают стоимость проданных товаров с кредита счетов 41 и 45 «Товары отгруженные» (в зависимости от условий договора поставки товаров) в дебет счета 90.

Затраты, связанные с доставкой, хранением и продажей товаров, вначале учитывают на активном счете 44 «Расходы на продажу», а затем списывают с этого счета в дебет счета 90.

Исчисленную с оборота по продаже товара сумму НДС отражают по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68. Сумму НДС по приобретенному и оплаченному товару списывают с кредита счета 19 в дебет счета 68. Уплаченные организацией суммы НДС списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 68.

По *договору комиссии* комиссионер (посредник) обязуется по поручению комитента (собственника) совершить одну или несколько сделок от своего имени за счет комитента. По исполнении

поручения комиссионер обязан представить комитенту отчет для утверждения и передать все полученное по договору комиссии. При наличии возражений комитент должен сообщить их комиссионеру в течение 30 дней со дня получения отчета, если соглашением не установлен иной срок. За оказанные услуги по сделкам комитент выплачивает комиссионеру вознаграждение. Моментом возникновения обязательств по договору комиссии является дата начала совершения сделки комиссионером (отгрузка комитентом продукции или товаров или приобретение комиссионером товаров для комитента), а прекращением обязательств — дата утверждения комитентом отчета комиссионера.

Комитент уплачивает НДС с полной стоимости продукции, товаров и услуг, которые он передает через комиссионера, и принимает к вычету «входной» НДС, уплаченный им вместе с вознаграждением комиссионеру. Комиссионер уплачивает НДС только с комиссионного вознаграждения.

При комиссионной продаже товаров применяются различные варианты отгрузки товаров и расчетов, связанных с их продажей. Комитент может отгружать товары комиссионеру и покупателю, деньги от покупателей при обоих вариантах могут поступать и комиссионеру, и покупателю.

На практике наибольшее распространение получили варианты продажи товаров без участия комиссионеров в расчетах и с участием комиссионера в расчетах.

При *продаже товаров без участия комиссионеров* в расчетах переданные комиссионеру товары или готовую продукцию списывают у *комитента* со счетов 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

Выручка от продажи продукции товаров отражается у комитента по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Полученные от покупателя денежные средства за проданный им товар (готовую продукцию) отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и др.) и кредиту счета 62. Проданные товары списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90. Начисление НДС с оборотов по реализации товаров отражают по дебету счета 90 и кредиту счета 68.

Сумму вознаграждения, выплачиваемую комитентом за оказанные посреднические услуги, комитент относит на издержки обращения (дебет счета 44, кредит счета 76). Начисленная сумма вознаграждения должна быть включена в оборот по продаже, и поэтому ее вместе с начисленным НДС на эту сумму (дебет счета 19, кредит счета 76) списывают с кредита счета 76 в дебет счета 90.

Расходы комиссионера на исполнение комиссионного поручения, возмещаемые комитентом, учитываются у комитента по дебету счета 44 и кредиту счета 76 (без НДС). Сумма НДС, относящаяся к расходам, отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретаемым ценностям» и кредиту счета 76.

Погашение задолженности перед комиссионером по комиссионному вознаграждению и возмещаемым расходам на исполнение комиссионного поручения комитент отражает бухгалтерской записью по дебету счета 76 и кредиту счета 51.

Со счета 44 стоимость услуг комиссионера списывается на счет 90. Вычет НДС, предъявленный комиссионером, списывают со счета 19 в дебет счета 68.

У **комиссионера** принятые товары учитываются на счете 004 «Товары, принятые на комиссию». Начисление комиссионного вознаграждения (с НДС) отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 90. Сумма НДС, относящаяся к вознаграждению, отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 76.

Расходы комиссионера на исполнение комиссионного поручения списываются им в дебет счета 76 с кредита счета 51 и других счетов.

Уплаченные комитентом суммы комиссионного вознаграждения в оплату расходов по исполнению комиссионного поручения учитывают по дебету счета 51 и кредиту счета 76.

Бухгалтерские записи при продаже товаров с участием комиссионеров в расчетах приведены в табл. 12.1.

Таблица 12.1

Бухгалтерские записи при продаже товаров с участием комиссионеров

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерские записи	
		у комитента	у комиссионера
1	Переданы товары комиссионеру	Дебет счета 45 Кредит счета 41	Дебет счета 004
2	Отгружены товары покупателю	<i>На сумму выручки:</i> Дебет счета 76 Кредит счета 90. <i>На стоимость товаров:</i> Дебет счета 90 Кредит счета 45. <i>На сумму НДС:</i> Дебет счета 90 Кредит счета 68	Кредит счета 004 <i>На сумму выручки:</i> Дебет счета 62 Кредит счета 76.

Окончание таблицы 12.1

№ п/п	Содержание операции	Бухгалтерские записи	
		у комитента	у комиссионера
3	Начислено комиссионное вознаграждение	На сумму вознаграждения без НДС: Дебет счета 44 Кредит счета 76 На сумму НДС: Дебет счета 19 Кредит счета 76	На сумму вознаграждения с НДС: Дебет счета 76 Кредит счета 90 На сумму НДС: Дебет счета 90 Кредит счета 68
4	Отражены расходы комиссионера по исполнению комиссионного поручения	На сумму расходов без НДС: Дебет счета 44 Кредит счета 76 На сумму НДС: Дебет счета 19 Кредит счета 76	Дебет счета 76 Кредит счета 51
5	Поступила оплата от покупателя	—	Дебет счета 51 Кредит счета 62
6	Перечислена выручка комитенту (за вычетом комиссионного вознаграждения и расходов комиссионера по исполнению поручения)	Дебет счета 51 Кредит счета 76	Дебет счета 76 Кредит счета 51
7	Списаны расходы по продаже товаров	Дебет счета 90 Кредит счета 44	—
8	Принят к вычету НДС, предъявленный комиссионером	Дебет счета 68 Кредит счета 19	

12.8. УЧЕТ ЭКСПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Под **экспортом** понимают вывоз товара с таможенной территории Российской Федерации без обязательства об обратном ввозе. Экспорт товаров осуществляется в соответствии с условиями внешнеторгового контракта. По экспортным операциям расчеты осуществляются в основном в иностранной валюте. Рублевые расчеты с иностранными компаниями также признаются валютными операциями.

Для оформления валютных операций применяются следующие документы:

- справка о валютных операциях;
- паспорт сделки;
- ведомость банковского контроля;
- справки: о поступлении валюты Российской Федерации; о расчетах через счета за рубежом; о расчетах через счета за рубежом по кредитным договорам;
- документы, подтверждающие исполнение обязательств иным способом;
- обосновывающие и иные документы.

Справка о валютных операциях — документ, функции которого раньше частично выполняли сведения о договоре. По валютным поступлениям справка передается в банк не позже семи рабочих дней после зачисления денег на счет. По операциям списания денег со счета справка передается в банк одновременно с поручением на перевод иностранной валюты. Помимо идентификационных сведений, справка о валютных операциях позволяет проверить выполнение требования банка о резервировании средств (новой формы валютных ограничений).

Паспорт сделки составляется организацией-экспортером в двух экземплярах и передается для проверки и подписания в уполномоченный банк. В паспорте указывается информация, необходимая банку для осуществления валютного контроля за поступлением выручки по соответствующему контракту. После подписания банком один экземпляр паспорта возвращается организации.

По каждому паспорту сделки банк формирует отдельное досье, в которое помещаются оригинал паспорта сделки, копии контракта, копии разрешений, представленных экспортером в банк, копии межбанковских сообщений, подтверждающих поступление в пользу экспортера денежных средств по контракту.

Ведомость банковского контроля содержит сведения об операциях по контракту. Она подписывается ответственным лицом банка и заверяется печатью банка.

При реализации товаров организацией-изготовителем в учете отражают все хозяйственные операции по реализации продукции, начиная от определения затрат на маркетинговые исследования до установления цены за реализуемый товар. При реализации продукции через внешнеэкономическую организацию наиболее важным является установление размера комиссионного вознаграждения (бонуса) за услуги внешнеэкономической организации.

По экспортным операциям можно применять правовые нормы иностранных государств, а также обычаи внешнеторгового делового

оборота при установлении даты перехода права собственности на экспортируемые товары. Целесообразно условие перехода прав собственности указывать в контракте. Если эти условия в контракте не оговорены, то руководствуются правом той страны, где заключался данный договор. Например, по контракту, заключенному в соответствии с российским законодательством, право собственности на экспортируемые товары переходит к покупателю в момент их передачи, которой признается вручение товаров покупателю; сдача товаров перевозчику; сдача товаров в организацию почтовой связи; передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на товары.

Аналитический учет экспортных товаров осуществляется организацией по партиям в разрезе стран и контрактов. Под учетной партией обычно понимают однородные товары, отфактурованные одним счетом, отправленные по одним или нескольким транспортным документам в одном направлении. Если не представляется возможность сохранить первоначальную партию, то устанавливают новую учетную партию по этапам движения товаров. В этом случае в учете открывают новые аналитические счета. На стоимость отгруженных товаров организация выписывает счет по контрактной стоимости, обычно с отсрочкой платежа.

Синтетический учет экспортных операций осуществляется с применением субсчетов первого и второго порядков.

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров осуществляется либо на счете 45 «Товары отгруженные», либо на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

При использовании счета 45 отгруженные товары и готовая продукция списываются по их себестоимости бухгалтерской записью:

Дебет счета 45 «Товары отгруженные»

Кредит счета 41 «Товары», субсчет «Товары на складах», аналитический счет «Товары для экспорта»

Кредит счета 43 «Готовая продукция», субсчет «Продукция для экспорта».

Экспортная выручка принимается к учету в день перехода права собственности на товары и оформляется бухгалтерскими записями:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка», аналитический счет «Экспортная выручка» (на сумму выручки)

Дебет счета 90 «Продажи», субсчет 2 «Себестоимость экспортируемых товаров»

Кредит счета 45 «Товары отгруженные» (на себестоимость отгруженных товаров).

Состав расходов по продаже экспортных товаров определяется условиями поставки товаров. При определении этих условий целесообразно использовать правила «Инкотермс-90». В составе расходов по продаже учитывают сбор за таможенное оформление груза (с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»). Расходы на продажу экспортных товаров ежемесячно списывают с кредита счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажа» (субсчет 2 «Себестоимость продаж», аналитический счет «Себестоимость экспортируемых товаров») или счета 45 «Товары отгруженные».

Помимо производственной себестоимости и расходов по продаже, в дебет счета 90 «Продажи» списываются суммы экспортной таможенной пошлины (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»).

Особенности учета НДС по экспортным операциям. В соответствии с п. 1 ст. 164 НК РФ товары, помещаемые под таможенный режим экспорта при условии их фактического вывоза за пределы России, подлежат обложению по нулевой ставке.

Право на применение налоговой ставки 0% должно подтверждаться при представлении в налоговый орган в течение 180 дней, начиная от даты оформления таможенным органом грузовой таможенной декларации, следующих документов: контракта (копии контракта); грузовой таможенной декларации с отметками российских таможенных органов, производивших таможенное оформление товаров и выпустивших экспортируемые товары; копии товаросопроводительных документов (товарно-транспортной накладной, коносамента и т. п.).

Начисление НДС по ставке 0% в связи с подтверждением факта экспорта товаров в установленный срок в бухгалтерском учете не отражается.

При непредставлении в течение 180 дней необходимых документов в налоговый орган моментом реализации товаров будет считаться день их отгрузки с начислением НДС по обычной ставке. В этом случае начисление и уплата в бюджет НДС отражаются в соответствии с письмом Минфина России от 27 мая 2003 г. № 16-00-14/177 следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к начислению» (на сумму начисленного НДС)

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к начислению»

Кредит счета 51 «Расчетные счета» (на сумму уплаченного в бюджет НДС).

Если экспортер представит впоследствии в налоговый орган необходимые документы и получит разрешение на возмещение НДС из бюджета, составляется следующая бухгалтерская запись:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению».

При неподтверждении обоснованности применения налоговой ставки 0% сумма невозмещенного налога списывается на увеличение прочих расходов (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при экспорте товаров», аналитический счет «НДС к возмещению»).

Учет экспортных операций с участием посредника. Порядок учета экспортных операций с участием посредника зависит от характера договора, заключенного между экспортером и посредником. При заключении *договора поручения* посредник заключает контракт от имени и за счет экспортера, но сам в исполнении контракта участия не принимает. У экспортера в этом случае бухгалтерский учет экспортных операций осуществляется в обычном порядке.

При заключении *договора комиссии* посредник заключает контракт с иностранным покупателем от своего имени, но за счет экспортера. Комиссионер в этом случае выступает в роли продавца. Он отражает в учете операции по расчетам с иностранными покупателями и операции по расчетам с комитентом. Учет поставок экспортного товара и его продажа в учете комиссионера не отражаются, поскольку право собственности на товар к посреднику не переходит.

Все расходы комиссионера по исполнению им поручения возмещаются ему комитентом. При получении комиссионного вознаграждения в иностранной валюте комиссионер производит обязательную продажу части валютной выручки. По исполнению поручения комиссионер представляет отчет комитенту.

Комитент отражает в бухгалтерском учете все операции по отгрузке и продаже экспортного товара, а также операции расчета с комиссионером.

При вывозе товаров в таможенном режиме экспорта НДС взимается по ставке 0%. Для подтверждения обоснованности приме-

нения налоговой ставки 0% при реализации товаров через комиссионера в налоговый орган должны быть представлены следующие документы: договор комиссии или поручения (копии договора или поручения); контракт (копия контракта) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт; выписка банка (ее копия), подтверждающего фактическое поступление выручки от иностранного лица; грузовая таможенная декларация с отметками российских таможенных органов; копии транспортных и иных документов с отметками таможенных органов, подтверждающих вывоз товаров за пределы Российской Федерации; копии счетов-фактур, счетов-проформ, полученных собственником экспортируемых товаров от продавца экспортируемых товаров.

12.9. УЧЕТ ИМПОРТНЫХ ОПЕРАЦИЙ

Под *импортом товара* понимают ввоз товара на таможенную территорию Российской Федерации без обязательства об обратном вывозе.

Основная часть импортных товаров приобретается по прямому внешнеторговому контракту, заключаемому между покупателем и продавцом. Кроме того, импортные товары закупаются по договору поручения, комиссий агентирования, заключаемому между российским покупателем и российским посредником, по договору консигнации, заключаемому российским посредником с иностранным продавцом, и т. п. Контрактная цена на товары зависит от условий поставки.

Порядок осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров определен Инструкцией Центрального банка РФ от 4 июня 2012 г. № 138-н, введенной в действие с 1 октября 2012 г. В ней указаны основные документы, по которым осуществляется валютный контроль (паспорт сделки, досье валютного контроля, ведомость банковского контроля, справка о валютных операциях, справка о подтверждающих документах и др.), приведены формы этих документов, указан порядок осуществления валютного контроля.

Паспорт сделки содержит сведения из контракта (договора, соглашения) между резидентом и нерезидентом, предусматривающего оплату иностранной валютой, валютой Российской Федерации, векселями в иностранной валюте или в валюте Российской Федерации товаров, ввозимых на территорию Российской Федерации.

Досье валютного контроля — это формируемая по каждому паспорту импортной сделки подборка документов.

Ведомость банковского контроля содержит данные об операциях по контракту.

Покупаемые товары принимаются к бухгалтерскому учету в день перехода права собственности на товары к покупателю. Принимаемые к учету товары оформляются бухгалтерской записью:

Дебет счетов 10 «Материалы», 07 «Оборудование к установке», 41 «Товары» и др.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Для контроля за движением приобретаемых товаров целесообразно к синтетическим счетам учета материальных ценностей (07, 10, 41 и др.) открыть субсчета второго или третьего порядка:

- «Импортные товары в пути за границей»;
- «Импортные товары в портах и на складах за границей»;
- «Импортные товары в пути в Российской Федерации»;
- «Импортные товары в портах и на складах в Российской Федерации».

Оприходование импортных товаров осуществляется в день их фактической приемки покупателем. При этом если оприходование осуществляется по ранее принятым к учету товарам, то бухгалтерские записи оформляются по субсчетам соответствующих синтетических счетов. При приемке товаров, собственником которых по-прежнему остается зарубежный поставщик, они отражаются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Основанием для бухгалтерских записей по принятию к учету и оприходованию импортных товаров служат коммерческие, транспортные и таможенные документы.

Закупленные товары принимаются к учету по фактической себестоимости, которая складывается из контрактной стоимости товаров, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов, затрат по заготовке и доставке товаров до места назначения, расходов по страхованию, хранению на складах, естественной убыли в пределах установленных норм и иных затрат, непосредственно связанных с приобретением товаров.

Затраты по заготовке и доставке товаров, их страхованию, оформлению документации и некоторые другие распределяются между продавцом и покупателем, как правило, в соответствии с принципами базисных условий поставок, регламентируемых «Инкотермс». При поставке товаров на условиях СИФ или «франко-граница страны покупателя» расходы по заготовке и доставке товаров оплачиваются самим поставщиком и включаются им в контрактную цену

товара. При отправке товара на условиях **ФОБ** в цену товара включаются расходы поставщика по транспортировке товара до порта отправления и по погрузке на борт судна.

Оплата расходов по приобретению товаров может осуществляться в рублях и иностранной валюте, пересчитываемой в рубли. При этом пересчет контрактной стоимости товаров в рубли производится по курсу **ЦБ РФ**, действовавшему на дату перехода права собственности, а остальных расходов — по курсу **ЦБ РФ**, действовавшему на дату их признания.

Торговые организации могут включать затраты по заготовке и доставке импортных товаров до центральных складов (баз) в состав расходов на продажу.

При перемещении товаров через таможенную границу импортеры уплачивают таможенную пошлину, сбор за таможенное оформление, НДС и акцизы.

Налоговой базой для исчисления таможенных пошлин является таможенная стоимость импортных товаров, состоящая из контрактной стоимости импортных товаров и расходов по их приобретению. Оплата таможенных пошлин может производиться в рублях или иностранной валюте по курсу **ЦБ РФ**, действующему на день принятия грузовой таможенной декларации. Начисленные таможенные платежи относят в дебет счетов учета приобретаемых товаров (07, 10, 41 и др.) и в кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы начисленных таможенных сборов отражают по дебету счетов учета приобретаемых товаров и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с таможенным органом по таможенным сборам».

Основой для исчисления НДС по импортным товарам является их таможенная стоимость, к которой добавляются таможенная пошлина и сумма акциза по подакцизным товарам. Начисление НДС отражается бухгалтерской записью по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет «НДС по импортным товарам», и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при импорте товаров». Суммы НДС, фактически уплаченные при ввозе импортных товаров, подлежат вычету из бюджета после принятия на учет соответствующих товаров, независимо от факта их оплаты поставщику. При этом если НДС уплачен в иностранной валюте, то к вычету принимается сумма, определяемая по курсу **ЦБ РФ**, действующему на дату начисления налога. Сумму вычета отражают по дебету счета 68, субсчет «Расчеты с бюджетом по НДС при импорте товаров», и кредиту счета 19, субсчет «НДС по импортным товарам».

Если приобретаемые по импорту товары предназначены для осуществления операций, не облагаемых НДС, сумма НДС, уплаченная на таможне, включается в стоимость приобретаемых товаров (кредитуется счет 19, субсчет «НДС по импортным товарам»).

Акцизы, уплачиваемые на таможне, как правило, включаются в себестоимость импортируемых товаров и поэтому отражаются по дебету счетов учета приобретаемых товаров и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При закупке товаров с целью производства подакцизной продукции суммы акцизов, уплаченные на таможне, возмещаются из бюджета. В этом случае на сумму акцизов дебетуют счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», с которого они списываются в дебет счета 68.

Как правило, фактическая себестоимость импортных товаров формируется постепенно, по мере признания отдельных расходов. В связи с этим для учета всех расходов по приобретению импортных товаров целесообразно использовать счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». По дебету этого счета учитывают расходы, связанные с приобретением товаров (с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.), а с кредита фактическую себестоимость приобретенных товаров списывают в дебет счетов учета приобретенных товаров (07, 10, 41 и др.).

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

12.10. УЧЕТ ВНЕШНЕТОРГОВЫХ ТОВАРООБМЕННЫХ (БАРТЕРНЫХ) СДЕЛОК

Организации, совершающие товарообменные сделки, обязаны ввезти на таможенную территорию России эквивалентные по стоимости экспортируемым товары, работы, услуги, результаты интеллектуальной деятельности в сроки, установленные законодательством для исполнения текущих валютных операций.

Для оформления бартерных сделок по экспорту применяются в основном документы, предусмотренные по договорам купли-продажи.

Различие состоит лишь в том, что вместо выписки банка, подтверждающего поступление выручки от иностранного покупателя, представляются следующие документы, подтверждающие факт экс-

порта: грузовая таможенная декларация с отметкой таможенного органа о разрешении на выпуск в свободное обращение поступивших по импорту товаров и справка, подтверждающая факт оприходования импортных товаров на счетах бухгалтерского учета, подписанная руководителем и главным бухгалтером организации.

Паспорт бартерных сделок оформляется в Минэкономразвития России, уполномоченные которого проверяют соответствие паспортных данных и контрактов, целесообразность бартерных сделок и т. п.

Цена товаров по внешнеторговым бартерным сделкам может устанавливаться в рублях или иностранной валюте.

Учет поставок товаров. Поставка товаров иностранному партнеру осуществляется в соответствии с условиями внешнеторгового бартерного контракта. По товарообменным операциям право собственности на вывозимые товары переходит к иностранному партнеру по контракту, после того как он выполнит свои обязательства перед российским партнером.

Российский партнер, первым обеспечив исполнение обязательств по бартерному контракту, учитывает отгруженные товары на счете 45 «Товары отгруженные» до момента признания выручки. К счету 45 целесообразно открыть субсчета для учета экспортируемых товаров в пути, портах и на складах в России, в пути, портах и на складах за границей.

В том случае, когда российский партнер исполняет свои обязательства после отгрузки товаров иностранным партнерам, признание выручки происходит в момент передачи поставщиком товаров (вручение товаров покупателю, сдача товаров перевозчику или в орган почтовой связи, передача коносамента или иного товарораспорядительного документа на товары). В этом случае счет 45 не используется.

Расходы по передаче обмениваемых товаров российский поставщик учитывает на счете 44 «Расходы на продажу», списывая их в конце месяца в дебет счета 90 «Продажи».

Обмен товарами считается состоявшимся после перехода права собственности на обмениваемые товары к обеим сторонам. Зачет дебиторской и кредиторской задолженности отражается корреспонденцией счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Обороты по реализации обмениваемых товаров, вывезенных в таможенном режиме экспорта, подлежат обложению НДС по ставке 0% (кроме экспорта товаров в Белоруссию, экспорта нефти, включая стабильный газовый конденсат, и природного газа в страны — участницы СНГ).

Учет поступающих товаров. Право собственности на приобретаемые товары переходит к покупателю при условии исполнения им обязательств перед партнером. После отгрузки обмениваемого имущества принятые товары принимаются на учет по дебету счетов учета товарно-материальных ценностей (07, 10, 41 и др.) с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Для контроля за движением приобретаемых товаров к синтетическим счетам открываются субсчета для учета импортных товаров в пути, портах и на складах за границей и в России.

В том случае, когда иностранный партнер выполняет свои обязательства по контракту первым, поступившие товары учитываются российским партнером на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». После отгрузки обмениваемых товаров ранее поступившие товары списываются со счета 002 и принимаются на учет по счетам учета соответствующих активов с кредита счета 60.

Фактическая себестоимость приобретаемых товаров складывается из контрактной цены, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов, затрат по заготовке и доставке товаров до места их использования, включая расходы по страхованию иных затрат, непосредственно связанных с приобретением товаров по товарообменным операциям.

Пересчет контрактной стоимости товаров, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату перехода права собственности, а остальных расходов — по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату их признания.

12.11. УЧЕТ АВАНСОВ ВЫДАНЫХ И ПОЛУЧЕННЫХ

В соответствии с действующим Планом счетов авансы учитываются на тех синтетических счетах, которые предназначены для конкретных форм и видов расчетов. В соответствии с данным подходом авансы, выданные поставщикам и подрядчикам, должны учитываться на дебите счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» с кредита счетов учета денежных средств. Авансы, полученные от покупателей и заказчиков, учитываются теперь по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и дебету счетов учета денежных средств.

Авансы по другим видам расчетов, как и раньше, учитываются на соответствующих синтетических счетах: авансовые платежи в бюджет — на счетах 68 «Расчеты по налогам и сборам» и 69 «Расчеты по

социальному страхованию и обеспечению»; авансы по заработной плате — на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

По суммам претензий, предъявленных поставщикам и подрядчикам, сумму авансов списывают со счета 60 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям». Возвращенные поставщиком неиспользованные суммы аванса отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 60. Ранее выданные, но не востребовавшие авансы списывают на убытки организации (дебет счета 91, кредит счета 60).

С полученных сумм аванса организации начисляют НДС, который подлежит взносу в бюджет (дебет счета 62, кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»).

По завершении и сдаче заказчикам работ, а также при отгрузке продукции покупателям полученные суммы аванса засчитывают в уменьшение задолженностей покупателей и заказчиков и относят в дебет счета 62 и кредит счета 62. При этом на сумму НДС, ранее начисленную по полученным авансам, делают восстановительную запись (дебет счета 68, кредит счета 62).

Не востребовавшие авансы списывают с дебета счета 62 в кредит счета 91.

12.12. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПО СОМНИТЕЛЬНЫМ ДОЛГАМ

В настоящее время организации обязаны создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Резервы сомнительных долгов создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния организации-должника и оценки вероятности погашения ею долга.

На сумму создаваемых резервов сомнительных долгов дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Списание не востребовавших долгов, признанных сомнительными, отражают по дебету счета 63 с кредита счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом

счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражаются в балансе в оценке нетто, т. е. за вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

12.13. УЧЕТ КРЕДИТОВ БАНКОВ

Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности. *Кредит* в широком смысле — это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). *Банковский кредит* — это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций.

Коммерческий кредит предоставляется одними организациями другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа, помимо денег, могут быть вещи.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговорены, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа или арбитражного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок

предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки, порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность представления соответствующих документов и т. п.

Для учета операций по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы — по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Учет кредитов банка. В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организаций (необходимые для выполнения плана) и предоставляется, как правило, на срок до одного года.

Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно — в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы.

Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд — по дебету счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств.

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика в соответствии с ПБУ 15/08 (10) и 10/99 (8) его прочими расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 и 67.

Из этого общего правила имеется одно исключение — порядок начисления процентов по кредитам, полученным для финансирования инвестиционных активов (основных средств, имущественных комплексов и других аналогичных активов).

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После принятия к учету основных средств, имущественного комплекса и других аналогичных объектов к учету, а также в случае, если эти объекты используются при серийном выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав прочих расходов (дебетуют счет 91 и кредитуется счета 66 и 67).

При длительном прекращении строительства (свыше трех месяцев) начисляемые в этот период проценты включаются в состав прочих расходов. После возобновления строительных работ начисленные проценты вновь включают в первоначальную стоимость объектов, вплоть до их принятия к учету или их использования.

Начисленные организации проценты за хранение денежных средств в банках отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91.

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредитов (расходы по исследованию рынка кредитных услуг, оплате нотариальных услуг, услуг связи и др.), осуществляют по дебету счета 91 в качестве прочих расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов. Если указанные дополнительные затраты составляют значительную величину, то заемщик может учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или на счете 97 «Расходы будущих периодов» и затем равномерно списывать с кредита этих счетов в дебет счета 91.

Курсовые разницы по основной сумме долга по кредитам и начисленным процентам, возникающие из-за несовпадения времени получения и погашения кредита и начисления и перечисления процентных сумм, отражаются на счетах 91, 66 и 67. При этом положительные курсовые разницы отражаются по дебету счетов 66 и 67 и кредиту счета 91, а отрицательные — по дебету счета 91 и кредиту счетов 66 и 67.

12.14. УЧЕТ ЗАЙМОВ

Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляют на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На первом счете отражают займы, полученные на срок до одного года, на втором — на срок более одного года.

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций, а также по другим обязательствам отражают по дебету денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражают по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже номинальной их стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций. На сумму доначислений дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 66 или 67.

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по кредиту счета 66 или 67 и дебету счетов учета источников выплат таким же образом, как и по кредитам банков:

- в общем порядке — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- при использовании займов на финансирование инвестиционных активов — на счета 07 и 08 (до принятия на учет соответствующих объектов или начала их использования).

Дополнительные затраты, связанные с получением займов, возникающие курсовые разницы отражаются по займам таким же образом, как и по кредитам.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Поступившие денежные средства или иные активы по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующих активов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иных активов оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита счетов 50, 51, 52, 07, 10 и др.

Полученные работодателем проценты являются его прочим доходом и подлежат обложению налогом на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

12.15. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С БЮДЖЕТОМ ПО НАЛОГАМ И СБОРАМ

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с НДС, предназначаются счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

1. «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
2. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
3. «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация-заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По основным средствам, нематериальным активам и материально-производственным запасам после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» (при производственном использовании);
- учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29, 91, 86) — при использовании на непроизводственные нужды;
- 91 «Прочие доходы и расходы» — при продаже этих активов.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам — учитывают вместе с затратами по их приобретению.

В ст. 170 НК РФ прописаны случаи восстановления НДС:

- при передаче имущества, нематериальных активов и имущественных прав в качестве вклада в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ или паевых фондов в паевые фонды кооперативов;
- при переходе налогоплательщика на специальные налоговые режимы и др.

При восстановлении НДС составляют бухгалтерские записи:

Дебет счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Кредит счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При продаже продукции или другого имущества моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из двух дат:

а) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;

б) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

Начисление НДС по реализованной продукции, товарам, работам и услугам отражается по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Суммы НДС, начисленные по проданному имуществу (кроме готовой продукции и товаров), отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68.

Суммы НДС, начисленные по полученным авансовым платежам, оформляются бухгалтерской записью по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и кредиторами» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 68.

С 1 января 2014 г. плательщики НДС представляют декларацию только в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи через оператора электронного документооборота.

По не облагаемым НДС операциям не нужно выставять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Посредники, не являющиеся плательщиками НДС, в случае выставления (получения) счетов-фактур с 1 января 2015 г. будут представлять в налоговые органы журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур в электронной форме.

Учет акцизов осуществляется в основном аналогично учету НДС с использованием счетов 19 и 68.

Учет расчетов по налогу на прибыль. Правила формирования информации о расчетах налога на прибыль и порядок ее раскрытия в бухгалтерской отчетности установлены ПБУ 18/02 (11). Данное ПБУ применяется организациями, признаваемыми плательщиками налога на прибыль (кроме кредитных организаций и бюджетных учреждений). Оно может не применяться субъектами малого предпринимательства и некоммерческими организациями.

ПБУ 18/02 в учетную практику введено 10 новых показателей, каждый из которых увеличивает или уменьшает облагаемую налогом прибыль или подлежащий уплате налог:

- постоянные разницы;
- временные разницы;
- постоянные налоговые обязательства;
- постоянные налоговые активы;
- отложенный налог на прибыль;
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- условный доход;
- условный расход;
- текущий налог на прибыль.

Учет постоянных разниц, временных разниц и постоянных налоговых обязательств (активов). *Постоянные разницы* — это доходы и расходы:

а) формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода, но не учитываемые при определении налоговой прибыли (убытка) отчетного и последующих отчетных периодов;

б) учитываемые при определении налоговой базы по налогу на прибыль отчетного периода, но не признаваемые при определении бухгалтерской прибыли (убытка) отчетного и последующих отчетных периодов.

К доходам и расходам группы «а» относят:

- суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по представительским расходам, расхо-

дам по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы, процентам по займам и кредитам);

- расходы по безвозмездной передаче имущества;
- убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении времени не может быть принят для целей налогообложения;
- другие виды постоянных разниц.

Постоянные разницы обуславливают возникновение постоянных налоговых обязательств и налоговых активов.

Постоянное налоговое обязательство — это налог на прибыль по постоянной разнице. Сумма этого обязательства определяется умножением величины постоянной разницы на ставку налога на прибыль и учитывается на субсчете «Постоянное налоговое обязательство» счета 99 «Прибыли и убытки» (дебетуется данный субсчет и кредитуется счет 68 «Расчеты с бюджетом»).

Постоянное налоговое обязательство приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Сумма **постоянного налогового актива** также определяется умножением постоянной разницы на ставку по налогу на прибыль. Постоянные налоговые активы уменьшают налог на прибыль в отчетном периоде и оформляются бухгалтерской записью по дебету счета 68 и кредиту счета 99.

Временные разницы и отложенный налог на прибыль. *Временные разницы* — это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль и убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в других отчетных периодах. Указанные разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию отложенного налога на прибыль.

Отложенный налог на прибыль — это сумма, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.

Временные разницы в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль делятся на:

- вычитаемые временные разницы;
- налогооблагаемые временные разницы.

Вычитаемые временные разницы — это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль — в следующих отчетных периодах. Они образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;

- при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
- при наличии убытка, перенесенного на будущее;
- в других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в бухгалтерском и налоговом учете возникает в том случае, если в бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете — постепенно.

Вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию **отложенного налога на прибыль**, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен увеличить сумму налога на прибыль, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают при:

- использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);
- применении различных правил отражения процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) для целей бухгалтерского учета и целей налогообложения;
- прочих аналогичных случаях.

Данные о постоянных и временных разницах формируются в бухгалтерском учете или на основании первичных учетных документов непосредственно по счетам бухгалтерского учета или в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. При этом постоянные и временные разницы отражаются в бухгалтерском учете обособленно. В аналитическом учете временные разницы учитываются дифференцированно по видам активов и обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства. *Отложенный налоговый актив* — это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль

в последующих отчетных периодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете по всем вычитаемым временным разницам, за исключением временных разниц, по которым существует вероятность того, что они не будут уменьшены или погашены в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода (дохода) отчетного периода.

По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

По мере уменьшения или полного погашения вычитаемых временных разниц будут уменьшаться или полностью погашаться отложенные налоговые активы.

При выбытии активов, по которым начислены отложенные налоговые активы, они списываются с кредита счета 09 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Отложенные налоговые обязательства — это та часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетном периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется умножением суммы налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на установленную ставку налога на прибыль.

Для синтетического учета отложенных налоговых обязательств используют счет 77 «Отложенные налоговые обязательства». Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств осуществляют по видам активов и обязательств, по которым возникла налогооблагаемая временная разница.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц соответственно уменьшаются или погашаются отложенные налоговые обязательства.

Отложенное налоговое обязательство при выбытии актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Условный расход (доход) и текущий налог на прибыль. Расчет текущего налога на прибыль. *Условный расход или условный доход* — это сумма налога на прибыль или убытка, исчисляемая по данным бухгалтерского учета. Величину условного расхода или дохода определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли или убытка на ставку налога на прибыль.

Пример

По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за первый квартал 2015 г. составила 100 тыс. руб. Условный расход составит 20 тыс. руб. (100 тыс. руб. × 20%).

Сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условные расходы по налогу на прибыль» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условные доходы по налогу на прибыль».

Текущий налог на прибыль — это налог на прибыль для целей налогообложения. Определяется он исходя из величины условного расхода (условного дохода), скорректированной на суммы постоянного налогового обязательства (актива), увеличения или уменьшения отложенного налогового актива и отложенного налогового обязательства отчетного периода.

При отсутствии постоянных разниц, вычитаемых временных разниц и налогооблагаемых временных разниц условный расход по налогу на прибыль будет равен текущему налогу на прибыль.

Организация может использовать следующие способы определения величины текущего налога на прибыль:

- на основе данных, сформированных в бухгалтерском учете;
- на основе налоговой декларации по налогу на прибыль.

При любом способе величина текущего налога на прибыль должна соответствовать сумме исчисленного налога на прибыль, отраженного в налоговой декларации по налогу на прибыль. Выбранный способ определения величины текущего налога на прибыль указывается в учетной политике организации.

При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитающиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

Учет налога на доходы физических лиц. Порядок расчетов и уплаты данного налога рассмотрен в главе 7. В этой же главе изложен порядок учета страховых взносов на социальные нужды.

Учет расчетов по налогу на имущество организаций. Плательщиками налога на имущество являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения является остаточная стоимость движимого и недвижимого имущества, относящегося к объектам основных средств.

С 1 января 2015 г. организации освобождаются от налогообложения по налогу на имущество по движимому имуществу, принятому с 1 января 2013 г. на учет в качестве основных средств, за исключением движимого имущества, принятого в результате:

- реорганизации (ликвидации) организации;
- передачи, включая приобретение объекта, между взаимозависимыми лицами.

С 1 января 2014 г. в отношении отдельных объектов недвижимого имущества при расчете налога применяется их кадастровая стоимость по состоянию на 1 января налогового периода.

Средняя стоимость имущества за отчетный период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца отчетного периода и 1-е число месяца, следующего за отчетным периодом, на количество месяцев в отчетном периоде, увеличенное на единицу.

Пример

Остаточная стоимость основных средств в I квартале 2012 г. составила: на 01.01 — 500 тыс. руб.; на 01.02 — 520 тыс. руб.; на 01.03 — 530 тыс. руб.; на 01.04 — 550 тыс. руб. Средняя стоимость имущества за I квартал составит 525 тыс. руб. (500 тыс. руб. + 520 тыс. руб. + 530 тыс. руб. + 550 тыс. руб.) : 4 (три месяца плюс единица).

Среднегодовая стоимость имущества за налоговый период определяется как частное от деления суммы, полученной в результате сложения величин остаточной стоимости имущества на 1-е число каждого месяца налогового периода и последнее число последнего месяца налогового периода, на количество месяцев в налоговом периоде, увеличенном на единицу.

Налоговым периодом признается календарный год, а отчетными периодами — первый квартал, полугодие и десять месяцев календарного года. Налоговые ставки устанавливаются законом субъектов РФ и не могут превышать 2,2%. Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков. Налогом на имущество не облагаются организации, перечисленные в ст. 381 НК РФ.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен следующий механизм исчисления основных платежей по налогу на имущество: сумма авансового платежа по налогу исчисляется по итогам каждого отчетного периода в размере $\frac{1}{4}$ произведения соответствующей налоговой ставки и средней стоимости имущества, определенной за отчетный период.

Пример

При ставке налога на имущество 2% авансовые платежи за I квартал должны составить 2,625 тыс. руб. (525 тыс. руб. \times 2% : 4).

Сумма налога, подлежащего уплате в бюджет по итогам налогового периода, определяется как разница между суммой, исчисляемой за налоговый период, и суммами авансовых платежей, исчисленных в течение налогового периода.

Учет расчетов организаций с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество».

Исчисленная сумма налога отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68. Перечисленные в бюджет суммы налога на имущество списываются с кредита счета 51 «Расчетные счета» в дебет счета 68.

Учет расчетов по транспортному налогу. Данный налог введен с 1 января 2003 г. Он заменил налог с владельцев транспортных

средств, налог на пользователей автомобильных дорог, а также налог на имущество физических лиц в части транспортных средств.

Плательщиками транспортного налога являются организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами РФ в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства на основе ставок, установленных НК РФ.

Платежи по транспортному налогу включаются плательщиком в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Начисление налога отражают по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др. и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог».

Учет местных налогов и сборов. К местным налогам относят земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Плательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга), на территории которого введен земельный налог.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Учет расчетов юридических лиц с бюджетом по земельному налогу ведут на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам», на отдельном субсчете «Расчет по земельному налогу».

Исчисленная сумма налога отражается по кредиту счета 68 и дебету счетов учета текущих затрат или других счетов (счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и др.).

Перечисленные суммы налога или арендной платы списывают в дебет счета 68 с кредита счетов учета денежных средств.

12.16. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С УЧРЕДИТЕЛЯМИ И АКЦИОНЕРАМИ

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов и т. п. учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;
- 2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал дебетуют счет 75-1 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10, 15, 51, 50 и др.) и кредиту счета 75-1.

Основные средства и нематериальные активы при внесении их в качестве вкладов в уставный капитал организации предварительно отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный капитал, осуществляется по договорной стоимости, а имущества, предоставленного в пользование организации, — в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной на установленный учредителями срок.

Если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью учитывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

На *субсчете 2 «Расчеты по выплате доходов»* счета 75 учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия.

Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту счета 75-2 и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

Указанные бухгалтерские записи по распределению прибыли составляют по окончании отчетного года. Начисление дивидендов по результатам промежуточной отчетности целесообразно отражать по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 75 и 70. По окончании отчетного года начисленные

дивиденды в течение года списываются с кредита счета 76 в дебет счета 84.

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают по дебету счетов 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 75 или 70. При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Продажи» в дебет счета 75 или 70.

Аналитический учет по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами — собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

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

12.17. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С РАЗНЫМИ ДЕБИТОРАМИ И КРЕДИТОРАМИ

Для учета различных расчетных отношений с другими предприятиями, организациями, отдельными лицами используют активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 2 «Расчеты по претензиям»;
- 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На *субсчете 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»* отражают расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем.

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (08, 23, 25, 26, 29 и др.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52, 55) в дебет счета 76-1.

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списывают с кредита счетов 10, 43 и др. в дебет счета 76-1. По дебету счета 76-1 отражают сумму страхового возмещения, причитающуюся

по договору страхования работнику организации (кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям»).

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежных средств (51, 52, 55) и кредиту счета 76-1. Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На *субсчете 2 «Расчеты по претензиям»* счета 76 отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам, транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

В дебет этого счета списывают причиненный организации ущерб по вине поставщиков материальных ресурсов, подрядчиков, учреждений банков и других организаций с кредита следующих счетов:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на суммы несоответствия цен и тарифов, качества, арифметических ошибок и т. п. по уже оприходованным ценностям;

- 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат — за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;

- учета денежных средств и кредитов банка (51, 52, 66, 67 и др.) — по суммам, ошибочно списанным со счетов организации;

- 91 «Прочие доходы и расходы» — по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

Суммы удовлетворенных претензий списывают с кредита счета 76-2 в дебет счетов учета денежных средств (51, 52 и др.). Суммы неудовлетворенных претензий, как правило, списывают с кредита счета 76-2 в дебет тех счетов, с которых они были списаны на счет 76-2 (60, 10, 20, 23 и др.).

Уплаченные организацией разные штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На *субсчете 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»* учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражают по дебету счета 76-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные доходы

записывают по дебету счетов учета активов (51, 52 и др.) и кредиту счета 76-3.

На *субсчете 4 «Расчеты по депонированным суммам»* счета 76 учитывают расчеты с работниками организации по не выплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей.

Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76-4 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют счет 76-4.

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно.

12.18. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПОДОТЧЕТНЫМИ ЛИЦАМИ

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены Положением о порядке ведения кассовых операций... (утв. Банком России 11 марта 2014 г. № 3210-У (19)).

Сумму аванса, выдаваемого под отчет, определяют по предварительному расчету стоимости проезда, суточных, квартирных и других расходов. Полученные деньги разрешается расходовать подотчетным лицам только на цели, на которые они выданы. В установленные сроки подотчетные лица обязаны представить отчеты о действительном израсходованных суммах с приложением оправдательных документов. Отчеты о расходах по командировкам, например, должны быть представлены в течение трех дней по возвращении из командировки. Неизрасходованные суммы аванса подотчетные лица возвращают в кассу. Новый аванс подотчетным лицам выдают только после полного расчета по ранее выданному авансу. В бухгалтерии авансовые отчеты проверяют и определяют расходы, подлежащие утверждению. Отчеты утверждает руководитель организации.

Помимо денежных средств, работникам могут выдаваться под отчет банковские корпоративные карты для оплаты представительских, командировочных и некоторых других расходов. При сдаче

отчетов о произведенных расходах подотчетные лица в этом случае в качестве оправдательных документов дополнительно обязаны представить сметы, квитанции электронных терминалов, квитанции банкоматов.

Порядок направления работников в командировку изложен в Положении об особенностях направления работников в служебные командировки, утвержденном постановлением Правительства РФ от 13 октября 2008 г. № 749, с учетом изменений, внесенных постановлением Правительства РФ от 29 декабря 2014 г. № 1595 «О внесении изменений в некоторые акты Правительства Российской Федерации».

Постановлением Правительства от 29 декабря 2014 г. № 1595 отменены два документа: командировочное удостоверение по форме № Т-10 и служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении по форме № Т-10а.

В соответствии с постановлением работники направляются в командировки вне места постоянной работы по решению работодателя на определенный срок для выполнения *служебного поручения*. Срок пребывания работника в месте командировки определяется по проездным документам, представляемым работником по возвращении из командировки.

При использовании личного транспорта (легкового автомобиля, мотоцикла) для поездки в место командировки и обратно срок пребывания в месте командировки указывается в *служебной записке*, представляемой командировочным вместе с оправдательными документами (путевой лист, счета, квитанции, кассовые чеки и др.).

Расходы по проезду к месту командировки и обратно и оплата найма жилого помещения оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами, включая расходы на проезд работника на такси при следовании к месту командировки и обратно, если вылет из аэропорта осуществляется в ночное время, когда нет возможности добраться до аэропорта общественным транспортом (письмо Минфина России от 12 мая 2008 г. № 03-03-06/2/47).

Подпунктом 12 п. 1 ст. 264 НК РФ установлен открытый перечень командировочных расходов, принимаемых в целях налогообложения.

Размер суточных определяется организацией самостоятельно. Максимальный размер суточных не ограничен; нижним пределом является норма, установленная для бюджетных организаций (100 руб.). Конкретный размер суточных определяется коллективным договором или локальным нормативным актом организации. Суточные выплачиваются за каждый день нахождения в командировке, включая выходные дни и время в пути.

Подотчетные суммы учитывают на активном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. в зависимости от характера расходов. Возвращенные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов с подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 суммы авансов списывают в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

Особенности учета подотчетных сумм при командировке работников за границу. Направление работника в командировку за пределы территории Российской Федерации производится по распоряжению работодателя без оформления командировочного удостоверения.

За время нахождения в пути работника, направляемого в командировку за пределы территории Российской Федерации, суточные выплачиваются:

а) при проезде по территории Российской Федерации — в порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок в пределах территории Российской Федерации;

б) при проезде по территории иностранного государства — в порядке и размерах, определяемых коллективным договором или локальным нормативным актом для командировок на территории иностранных государств.

Даты пересечения государственной границы Российской Федерации при следовании с территории Российской Федерации и на территорию Российской Федерации определяются по отметкам пограничных органов в паспорте.

Помимо оплаты суточных, работнику дополнительно возмещаются:

а) расходы на оформление заграничного паспорта, визы и других выездных документов;

б) обязательные консульские и аэродромные сборы;

в) сборы за право съезда или транзита автомобильного транспорта;

г) расходы на оформление обязательной медицинской страховки;

д) иные обязательные платежи и сборы.

Работнику, выехавшему в командировку на территорию иностранного государства и возвратившемуся на территорию Российской Федерации в тот же день, суточные в иностранной валюте выплачиваются в размере 50% нормы расходов на выплату суточных, определяемой коллективным договором или локальным нормативным актом, для командировок на территории иностранных государств.

При командировке работников за границу им выдается аванс в валюте страны командирования исходя из установленных расходов.

Полученную в банке валюту приходуят по дебету счета 50 «Касса» с кредита счета 52 «Валютные счета». Выданная под отчет валюта списывается со счета 50 в дебет счета 71. В соответствии с письмом Минфина России от 1 февраля 2008 г. № 03-04-06-01/27 пересчет сумм выданных работникам суточных в иностранной валюте в рубли производится по курсу ЦБ РФ на дату их выплаты.

При возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывается с кредита счета 71 в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов в зависимости от вида расходов по курсу на день представления отчета. При изменении за период командировки курса валют курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: положительная — на доходы (дебет счета 71, кредит счета 91), отрицательная — на расходы (дебет счета 91, кредит счета 71).

При командировках за границу к авансовому отчету прилагают приказ о направлении в командировку¹, служебное задание, отчет о выполненной работе в командировке, чеки, счета, билеты и другие документы, подтверждающие произведенные расходы, ксерокопии страниц загранпаспорта с отметками о пересечении границы. Оправдательный документ, составленный на иностранном языке, должен иметь построчный перевод на русский язык (на отдельном листе).

Если загранкомандировки оформлены через турфирмы, помимо ксерокопии страниц загранпаспорта с отметками о пересечении границы, прилагаются счета турфирмы, в которых дается расшифровка стоимости каждой услуги, и акты выполненных работ, подписанные с турфирмами.

При приобретении электронного авиабилета, не имеющего документальной формы, основанием для признания расходов являются распечатка электронного документа на бумаге и посадочный талон (письмо Минфина России от 11 октября 2007 г. № 03-03-06/1/717).

¹ В случае его издания.

12.19. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ПЕРСОНАЛОМ ПО ПРОЧИМ ОПЕРАЦИЯМ

Для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и депонентами, используют синтетический счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На *субсчете 1 «Расчеты по предоставленным займам»* учитывают расчеты с работниками по предоставленным им займам (на индивидуальное жилищное строительство, приобретение садового домика и др.).

Сумму предоставленного работнику займа отражают по дебету счета 73-1 с кредита счетов учета денежных средств (50, 51 и др.).

При погашении займа кредитуют счет 73 и дебетуют счета учета денежных средств (50, 51 и др.) или счет 70 в зависимости от принятого порядка платежа.

При невозвращении работником выданного ему займа задолженность списывается с кредита счета 73-1 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На *субсчете 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»* учитывают расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате хищений и недостач товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Суммы, подлежащие взысканию с работников организации, списывают в дебет счета 73-2 с кредита счетов 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», 28 «Брак в производстве» и др. Взысканные с работников суммы удержаний относят в кредит счета 73-2 и дебет счетов 70 (на сумму удержаний из заработной платы), 91 (при отказе во взыскании ввиду необоснованного иска) и др.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» может быть открыт субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». На этом субсчете учитывают расчеты с персоналом организации по приобретенным в кредит отдельным категориям товаров.

Операция по оформлению кредита работнику отражается по дебету счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит», и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Удержания из заработной платы работников в погашение задолженности по кредитам учитывают по дебету счета 70 «Расчеты с пер-

соналом по прочим операциям» и кредиту счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». При погашении задолженности по кредитам дебетуют счет 66 или 67 и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

Аналитический учет по счету 73 ведут по работникам организации.

12.20. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ДОВЕРИТЕЛЬНОМУ УПРАВЛЕНИЮ ИМУЩЕСТВОМ

Учет у учредителя доверительного управления. Переданное в доверительное управление имущество списывают по учетной стоимости на дату вступления договора в силу. Стоимость переданного имущества отражают по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. Суммы амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация материальных активов» с кредита счета 79-3.

Начисление дохода учредителю управления отражается по дебету счета 79-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли по договору, учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79-3.

Причитающиеся учредителю управления суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от доверительного управления отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении указанных средств учредителем управления они отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

По окончании договора доверительного управления имуществом возвращенное учредителю управления имущество отражается у него по дебету счетов 01, 04, 58 и др. и кредиту счета 79 в оценке, по которой оно было отражено по отдельному балансу доверительного управления на дату прекращения договора (т. е. за вычетом начисленной амортизации).

Одновременно на суммы начисленной амортизации кредитуют счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебетуют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления в нее включаются показатели отчетности, представленной доверительным управляющим, путем построчного суммирования аналогичных показателей. В балансе учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», не включают.

Учет у доверительного управляющего. Доверительный управляющий должен обеспечить самостоятельный учет операций по каждому договору, обособленный от операций, связанных с имуществом доверительного управляющего. Для каждого договора доверительного управления открывается отдельный субсчет к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», внутри которого по каждому договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

Имущество, полученное от учредителя управления, отражается по дебету соответствующих счетов учета имущества (01, 04, 58 и др.) и кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», по учетной стоимости учредителя на дату вступления договора в силу. Одновременно на сумму начисленной амортизации кредитуют счета 02 и 05 и дебетуют счет 79-3.

Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления, формирование и учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), расчет и учет финансовых результатов осуществляются в общеустановленном порядке. Обязательным условием при этом является открытие отдельного банковского счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом.

Расходы по осуществлению деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом, доверительный управляющий учитывает по каждому договору обособленно либо по дебету счета 20 «Основное производство», либо по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы».

Начисление амортизации по полученному от учредителя имуществу осуществляется в общеустановленном порядке способом и в пределах срока полезного использования, которые были приняты учредителем. Начисленная сумма амортизации отражается по дебету счетов учета затрат и кредиту счетов 02 и 05.

Учет приобретения или создания новых объектов долгосрочных вложений ведется также в общеустановленном порядке.

Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения и возмещения необходимых расходов учитываются по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 76 «Расчеты с разными

дебиторами и кредиторами». Одновременно соответствующая часть затрат списывается с кредита счета 20 или 26 в дебет счета 90.

Причитающиеся суммы возмещения выгодополучателю улучшенной выгоды за время доверительного управления имуществом и учредителю управления убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 76.

Имущество, возвращаемое учредителю управления по окончании договора, списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

По прекращении договора доверительного управления имуществом доверительный управляющий составляет отдельный баланс на дату прекращения договора. При этом он осуществляет операции по погашению имеющихся обязательств, закрытию субсчета 3 счета 79 в связи с возвратом денежных средств и другого имущества учредителю управления, а также другие операции, предусмотренные договором.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в сроки и порядке, установленные договором доверительного управления (в пределах сроков, установленных Законом о бухгалтерском учете).

Кроме того, доверительный управляющий представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности, включая доверительное управление имуществом, в общеустановленном порядке.

Учет у выгодоприобретателя. Причитающийся выгодоприобретателю доход учитывается у него по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» как прочие доходы.

Поступившие денежные средства отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

Причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении денежных средств от доверительного управляющего дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 76.

Выгодоприобретатель представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности с учетом финансовых результатов, полученных по договору доверительного управления имуществом, в общеустановленном порядке.

12.21. УЧЕТ РАСЧЕТОВ С ДОЧЕРНИМИ И ЗАВИСИМЫМИ ОРГАНИЗАЦИЯМИ

По действующему Плану счетов внутригрупповые расчеты учитываются в обычном порядке, установленном для расчетов по группе счетов раздела VI «Расчеты».

Если организация — член группы выступает в роли поставщика, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Расчеты с организациями, являющимися покупателями, учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Расчеты, связанные с формированием уставного капитала члена группы и с распределением доходов внутри группы, осуществляют на счете 75 «Расчеты с учредителями», а прочие внутригрупповые расчеты — на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К указанным счетам можно открывать субсчета или использовать иные способы для обеспечения данных о состоянии расчетов между членами группы и осуществления необходимых корректировок при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

12.22. УЧЕТ ВНУТРИХОЗЯЙСТВЕННЫХ РАСЧЕТОВ

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов, структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной организации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Расчеты по выделенному имуществу»;

2 «Расчеты по текущим операциям»;

3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом»

и др.

На *субсчете 1* учитывают состояние расчетов с обособленными подразделениями организации, выделенными на самостоятельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Переданное имущество списывают с кредита соответствующих счетов (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) в дебет счета 79-1.

Принятое имущество подразделения организации приходят по дебету соответствующих счетов (01, 10 и др.) с кредита счета 79-1.

На **субсчете 2** учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, по взаимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т. п.

Счет 79 является активным, поэтому отпущенные подразделениям материальные ценности списывают у организации с кредита материальных счетов (10, 43 и др.) в дебет счета 79-2, а полученные от подразделений ценности приходят по дебету материальных счетов с кредита счета 79-2. С использованием субсчета 2 счета 79 отражают остальные хозяйственные операции организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

В балансе организации внутривозрастные расчеты не отражаются, т. е. в отчетности организации остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по соответствующим счетам головной организации.

Аналитический учет по счету 79 ведут по каждому обособленному подразделению организации.

Филиалы и другие обособленные подразделения отражают полученное от головной организации имущество по дебету счетов учета имущества и кредиту счета 79. Возвращенное головной организации имущество списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79. Хозяйственные операции по приобретению имущества, учету затрат на производство, продаже продукции и другие операции оформляются у обособленных подразделений обычными бухгалтерскими записями.

Если обособленные подразделения не имеют отдельного баланса, то для учета их операций открывают субсчета к счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

12.23. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ ДЕБИТОРСКОЙ И КРЕДИТОРСКОЙ ЗАДОЛЖЕННОСТИ И ОТРАЖЕНИЕ ЕЕ РЕЗУЛЬТАТОВ В УЧЕТЕ

Инвентаризация расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками и другими дебиторами и кредитора-

ми заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На основании данных проведенной инвентаризации дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, списываются на уменьшение резервов по сомнительным долгам или на финансовые результаты организации.

Суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, списываются на финансовые результаты организации.

Бухгалтерские записи по списанию дебиторской и кредиторской задолженности по истечении сроков исковой давности приведены в данной главе.

12.24. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ЗАЙМАМ И КРЕДИТАМ

ПБУ 15/08 установлены следующие *элементы учетной политики*:

- порядок учета процентов, дисконта по облигациям и векселям;
- порядок учета дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов.

Проценты, дисконт по облигациям и векселям могут учитываться организацией-заемщиком:

- 1) предварительно в составе расходов будущих периодов;
- 2) сразу в составе прочих доходов в тех отчетных периодах, к которым относятся данные начисления.

При использовании первого варианта начисленные проценты, дисконт по облигациям и векселям вначале отражаются по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов», а затем равномерно по месяцам списываются с кредита счета 97 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При использовании второго варианта начисленные проценты, дисконт по облигациям и векселям сразу отражаются по дебету счета 91.

Первый вариант целесообразно использовать в случаях, когда проценты, дисконт по облигациям и векселям определены векселедателю (эмитенту) на квартал, полугодие или год. Вместе с тем равномерное включение процентов, дисконта в состав прочих расходов позволит унифицировать порядок признания расходов в бухгалтерском и налоговом учете.

Порядок учета дополнительных затрат, связанных с получением займов и кредитов. В соответствии с п. 19 ПБУ 15/08 в состав указанных дополнительных затрат могут быть отнесены расходы, связанные с оказанием заемщику юридических и консультационных услуг.

уплатой налогов и сборов, проведением экспертиз, осуществлением копировально-множительных работ и т. п.

Дополнительные затраты, связанные с получением займов и кредитов, получением и размещением заемных обязательств, могут учитываться в соответствии с п. 20 ПБУ 15/08:

1) в качестве дебиторской задолженности, т. е. на счете 97 «Расходы будущих периодов» с последующим отнесением их на прочие расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы») в течение срока погашения вышеуказанных заемных обязательств;

2) в составе прочих расходов в отчетном периоде, в котором они были произведены, т. е. сразу на счет 91.

Первый вариант обеспечивает равномерное включение данных затрат в расходы организации, поэтому он представляется более предпочтительным.

12.25. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О РАСЧЕТАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Сведения о движении дебиторской и кредиторской задолженности (остаток на начало отчетного года и остаток на конец отчетного периода) приведены в разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» пояснений к бухгалтерскому балансу и Отчету о прибылях и убытках (форма № 5).

Название подразделов, состав информации, отражаемой в них, и сроки предоставления информации указаны в § 14.9.

По краткосрочной и долгосрочной дебиторской задолженности выделяется задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками, авансам выданным и прочая задолженность.

По краткосрочной кредиторской задолженности указывается задолженность перед поставщиками и подрядчиками, по авансам полученным, налогам и сборам, кредитам, займам и пр., а по долгосрочной — задолженность по кредитам и займам.

В бухгалтерском балансе на начало и конец отчетного периода приводятся данные об общей сумме долгосрочной и краткосрочной задолженности.

Раскрытие информации, связанной с проведением внутривозвратных расчетов, в составе пояснительной записки к годовому отчету осуществляется в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2010.

Состав информации об учетной политике организации и отражаемой в бухгалтерской отчетности по кредитам и займам приведен в п. 17 ПБУ 15/08.

В приказе по учетной политике организации применительно к кредитам и займам должны быть отражены следующие элементы: состав и порядок списания дополнительных затрат по займам; выбор способов начисления и распределения причитающихся доходов по заемным обязательствам; порядок учета доходов от временного вложения заемных средств.

В бухгалтерской отчетности должна отражаться информация о наличии и движении задолженности по основным видам кредитов и займов и сроки их погашения; о величине, видах, сроках погашения выданных векселей и размещенных облигаций; о затратах по займам и кредитам, включенных в прочие расходы и в стоимость инвестиционных активов; о суммах процентов, причитающихся к оплате займодавцу.

В применяемых формах бухгалтерской отчетности данные о долгосрочных и краткосрочных займах и кредитах содержатся в бухгалтерском балансе. Остальная информация по кредитам и займам должна отражаться в пояснительных записках к бухгалтерской отчетности.

12.26. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ УЧЕТА РАСЧЕТОВ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Приняты к оплате счета поставщиков за поступившие оборудование, сырье и материалы, а также выполненные работы по капитальному строительству, для цехов основных и вспомогательных производств, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, по реализации продукции, отнесенные за счет покупателей		
2	Получены от поставщиков суммы по перерасчетам (по тарифам, ценам, ошибкам в счетах и т. п.)		
3	Предъявлены претензии поставщикам за обнаруженную недостачу ТМЦ при их приемке		
4	Акцептованы счета поставщиков за услуги по ликвидации последствий стихийных бедствий и их предотвращению		
5	Списаны отрицательные курсовые разницы		

Продолжение таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
6	Погашена задолженность перед поставщиками наличными, перечислениями со счетов учета денежных средств, полученными кредитами банка		
7	Произведен зачет по задолженности поставщикам по предварительно выданным авансам		
8	Выданы авансы под поставку ТМЦ и под выполнение работ наличными, с расчетного и валютного счетов, специальных счетов в банках, за счет полученных кредитов банков, займов		
9	Оплачены за счет выданных авансов счета поставщиков и подрядчиков		
10	Возвращены ранее выданные авансы		
11	Списаны ранее выданные и не востребоваанные авансы		
12	Предъявлены претензии к банкам по ошибочно списанным суммам		
13	Выдана под отчет денежная сумма		
14	Списаны расходы на командировку с подотчетного лица		
15	Отражены подотчетные суммы, не возвращенные работникам в установленный срок		
16	Удержаны из оплаты труда работников подотчетные суммы, не возвращенные в срок		
17	Начислены доходы от участия в организации ее работникам по окончании года		
18	Начислены доходы от участия в организации сторонним организациям по окончании года		
19	Предоставлены займы работникам организации		
20	Возвращены займы работниками организации		
21	Начислен налог на прибыль		
22	Перечислена в бюджет сумма налога на прибыль		
23	Начислен налог на имущество организации		
24	Создан резерв по сомнительным долгам		
25	Списана невостребованная дебиторская задолженность (за счет резерва)		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
26	Начислены платежи по обязательному страхованию имущества и персонала в капитальном строительстве, основном и вспомогательном производствах, цехового и общехозяйственного назначения, в обслуживающих производствах и хозяйствах		
27	Отражена сумма страхования, причитающаяся по договору работникам организации		
28	Поступили от страховых организаций суммы возмещения		
29	Списаны потери ТМЦ по страховым случаям		
30	Списаны не компенсируемые страховыми возмещениями потери		

Проверка выполнения задания

Номер операций	Стороны счета		Номер операций	Стороны счета	
	дебет	кредит		дебет	кредит
1	07, 08, 10, 15, 20 23, 25, 26, 44	60	15	94	71
2	51, 52	60	16	70	94
3	76	60	17	84	70
4	91	60	18	84	75
5	91	60	19	73	50, 51
6	60	50, 51, 52, 55, 66, 67	20	50, 51	73
7	60	60	21	99	68
8	60	51, 52, 55, 66, 67	22	68	51
9	60, 76	60	23	91	68
10	51, 55, 52, 66, 67	60	24	91	63
11	91	60	25	63	62, 76
12	76	51, 52, 55	26	08, 20, 23, 25, 26, 29	76
13	71	50	27	76	73
14	26	71	28	51, 52	76
			29	76	10, 41, 43 и др.
			30	91	76

Порядок записи некоторых операций по счетам приведен в Книжке учета хозяйственных операций.

Глава 13

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи». ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 92н¹.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н¹.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н¹.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н¹.

9. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

10. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2: Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н¹.

12. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

13.2. ПОНЯТИЕ И КЛАССИФИКАЦИЯ ДОХОДОВ ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии с ПБУ 9/99 «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю;
- в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

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

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

Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг. Доходы от обычных видов деятельности отражают на счете 90 «Продажи».

В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

интеллектуальной собственности, участие в уставных капиталах других организаций, выручкой считаются поступления, получение которых связано с указанными видами деятельности. Доходы, получаемые организацией от указанных видов деятельности, когда это не является предметом деятельности организации, относятся к прочим доходам.

Состав остальных прочих доходов будет изложен в последующих параграфах. Учитываются они на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

13.3. ПРИЗНАНИЕ ДОХОДОВ

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 (6) выручка признается в бухгалтерском учете при следующих условиях:

а) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;

б) сумма выручки может быть определена;

в) имеется уверенность в увеличении экономических выгод в результате конкретной операции;

г) право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);

д) расходы, которые произведены или будут произведены в связи с этой операцией, могут быть определены.

Если в отношении денежных средств или иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из названных условий, то в бухгалтерском учете признается не выручка, а кредиторская задолженность.

Для признания выручки от предоставления за плату во временное пользование своих активов и от участия в уставных капиталах других организаций должны быть одновременно соблюдены условия подп. «а», «б» и «в» п. 12.

Выручка от выполнения работ, оказания услуг, продажи продукции с длительным циклом изготовления может признаваться по мере готовности работы, услуги, продукции или по завершении выполнения работы, оказания услуги, изготовления продукции в целом.

Если сумма выручки от продажи продукции (работ, услуг) не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных в учете расходов по изготовлению этой продукции, выполнению работ, оказанию услуг, которые будут впоследствии возмещены организации.

Прочие поступления признаются в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- штрафы, пени, неустойки — в отчетном периоде, в котором судом вынесено решение об их взыскании или они признаны должником;
- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которой истек срок исковой давности, — в отчетном периоде, в котором истек срок исковой давности;
- суммы дооценки активов — в отчетном периоде, к которому относится дата переоценки;
- иные поступления — по мере образования (выявления).

13.4. УЧЕТ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ (РАБОТ, УСЛУГ), СВЯЗАННОЙ С ОБЫЧНЫМИ ВИДАМИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

Назначение счета «Продажи» и его структура. Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (реализационный финансовый результат). Прибыль от продажи продукции (работ, услуг) определяют как разницу между выручкой от продажи продукции (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на ее производство и продажу.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) определяют по счету 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. На этом счете отражаются, в частности, выручка и себестоимость по:

- готовой продукции, полуфабрикатам собственного производства и товарам;
- работам и услугам промышленного и непромышленного характера;
- покупным изделиям (приобретенным для комплектации);
- строительным, монтажным, проектно-изыскательским, геолого-разведочным, научно-исследовательским и тому подобным работам;
- услугам связи и по перевозке грузов и пассажиров;
- транспортно-экспедиционным и погрузочно-разгрузочным операциям;
- предоставлению за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, предоставлению за плату прав, возникающих из патентов на изо-

бретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т. п.

К счету 90 «Продажи» могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Выручка»;

2 «Себестоимость продаж»;

3 «Налог на добавленную стоимость»;

4 «Акцизы»;

9 «Прибыль/убыток от продаж».

Сумма выручки от продажи продукции, товаров, выполнения работ, оказания услуг и др. отражается по кредиту *субсчета 1 «Выручка»* счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Одновременно себестоимость проданных продукции, товаров, работ, услуг и др. списывается с кредита счетов 43 «Готовая продукция», 41 «Товары», 44 «Расходы на продажу», 20 «Основное производство» и др. в дебет *субсчета 2 «Себестоимость продаж»* счета 90 «Продажи».

Начисленные по проданной продукции (товарам, работам, услугам) суммы НДС и акцизов отражают по дебету *субсчетов 3 «Налог на добавленную стоимость»* и *4 «Акцизы»* счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Организации — плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 *субсчет 5 «Экспортные пошлины»* для учета сумм экспортных пошлин.

Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 1—5 счета 90 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 2, 3, 4 и 5 и кредитового оборота по субсчету 1 счета 90 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают со счета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 9), закрываются внутренними записями на счет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т. п.).

Особенности учета продажи продукции (товаров) в сельскохозяйственных и торговых организациях. В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается выручка от продажи продукции в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В дебет счета 90 списывают фактическую себестоимость продукции с кредита счетов учета затрат на производство продукции. В тех отраслях, где фактическую себестоимость продукции определяют в конце года (растениеводство и т. п.), в течение года на счет 90 списывают плановую себестоимость продукции. По окончании года определяют отклонение фактической себестоимости продукции от плановой, и выявленное отклонение списывают в дебет счета 90 с кредита счетов учета затрат на производство продукции (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»).

В организациях, занятых оптовой торговлей, при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи стоимости товаров списывают со счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи». Если выручка от продажи товаров в течение определенного времени не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания эти товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (кредитуется счет 41).

После момента признания выручки товары списываются со счета 45 в дебет счета 90.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и ведущих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету — их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

Расходы, связанные с продажей товаров в торговых организациях, списывают со счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи».

13.5. УЧЕТ ПРОЧИХ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ

Для обобщения информации о прочих доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Прочие доходы»;
- 2 «Прочие расходы»;

9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На **субсчете 1 «Прочие доходы»** учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами.

На **субсчете 2 «Прочие расходы»** учитывают прочие расходы, признаваемые прочими расходами.

Субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 1 и 2 счета 91 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 1 и кредитового оборота по субсчету 2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается со счета 91-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 1 и 2 закрываются внутренними записями на субсчет 9 счета 91.

Состав прочих доходов и расходов определен ПБУ 9/99 и 10/99 (6 и 7).

Основную часть прочих доходов и расходов составляют доходы и расходы от выбытия имущества (кроме продажи готовой продукции (работ, услуг и товаров) и от участия в других организациях (поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности).

При выбытии амортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с окончанием срока полезного использования и по другим причинам, безвозмездной передачи сумму амортизации основных средств и нематериальных активов списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы». Остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов списывают с кредита счетов 01 и 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списывают также все расходы, связанные с выбытием амортизируемого имущества (включая НДС по проданному имуществу).

При выбытии материалов и другого неамортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с порчей, безвозмездной передачи их стоимость списывают в дебет счета 91. Сумму задолженности покупателей за проданное имущество отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91.

При осуществлении операций по вкладам в уставные капиталы других организаций неденежными средствами обычно возникает разница между стоимостью передаваемого имущества и согласованной оценкой вклада. Эта разница отражается в зависимости от ее значения по кредиту или дебету счета 91 (превышение согласованной стоимости над учетной отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91; обратное соотношение — по дебету счета 91 и кредиту счета 58).

Доходы от участия в других организациях можно учитывать:

- по фактическому поступлению денежных средств;
- по предварительному начислению доходов и записи на счетах.

При первом варианте по мере поступления денежных средств дебетуют счета 50, 51, 52, 55 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При втором варианте начисленные доходы оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму доходов от вкладов в уставный капитал других организаций, арендной платы и дивидендов)

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на всю сумму начисленных доходов).

Поступившие платежи по доходам отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55) и кредиту счета 76.

Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, оформляют бухгалтерскими записями в том же порядке, как и доходы от участия в других организациях. Проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных средств организации, обычно списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета денежных средств.

Отчисления в оценочные резервы (под снижение стоимости материальных ценностей, под обеспечение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам) отражают по дебету счета 91 и кредиту счетов 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и 63 «Резервы по сомнительным долгам». Неиспользованные резервы в периоде, следующем за периодом их создания, списывают в дебет счетов 14, 59 и 63 с кредита счета 91.

Помимо перечисленных, в состав прочих включают:

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, полученные и уплаченные;
- активы, полученные и переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения;

- поступления в возмещение и возмещение причиненных организации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, и убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы кредиторской, депонентской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие доходы и расходы.

Поступления от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек и других видов санкций отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» и дебету счетов учета денежных средств и расчетов с дебиторами.

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек и суммы от других санкций отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета денежных средств.

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»; убытки оформляют обратной бухгалтерской проводкой.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списывают в дебет счета 76 и кредит счета 91. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, списывается с кредита счета 76 на счет средств резерва сомнительных долгов (счет 63) или в дебет счета 91.

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения» (на разницу по операциям с финансовыми вложениями)

Дебет счетов 50 «Касса», 52 «Валютные счета» (на разницу по денежным средствам в валюте)

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (по операциям выдачи валюты под отчет) и других счетов

Кредит счета 91.

По задолженности перед поставщиками и подрядчиками положительную курсовую разницу отражают по кредиту счета 91 и дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками по отношению к положительной курсовой разнице.

В дебет счета 91 с кредита различных счетов списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

Прочие расходы и потери списываются с дебета или кредита соответствующих счетов в момент их выявления на счет 91.

Например, затраты по аннулированным производственным заказам списывают в дебет счета 91 с кредита счетов 20 «Основное производство» (на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей и узлов), 91 «Расходы будущих периодов» (на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам) и др.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

13.6. УЧЕТ НЕДОСТАЧ И ПОТЕРЬ ОТ ПОРЧИ ЦЕННОСТЕЙ

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей используют счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На этом счете учитывают недостачи и потери от порчи материальных и иных ценностей, выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, подлежащие отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу и на виновных лиц. Потери ценностей, возникающие в результате стихийных бедствий, относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

В дебет счета 94 с кредита счетов недостающих или полностью испорченных ценностей списывается их фактическая себестоимость (по товарно-материальным ценностям) или остаточная стоимость (по основным средствам и нематериальным активам). По частично испорченным материальным ценностям в дебет счета 94 списывают сумму определившихся потерь.

При выявлении недостач или порчи при приемке материальных ценностей от поставщиков сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин покупатель предъявляет поставщику или транспортной организации и учитывает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту сче-

та 60. При отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций эти суммы списывают со счета 76 на счет 94. Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и потерь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, то поставщик сторнирует ранее отраженную сумму продажи на сумму недостач и потерь (дебетует счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитует счет 90 «Продажи»), а также обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма недостач списывается затем в дебет счета 94 с кредита счета 43.

С кредита счета 94 недостачи и потери от порчи ценностей списывают следующим образом:

- недостачи и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин — на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);
- недостачи и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли — на затраты на производство и расходы на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);
- недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли, потери от порчи — в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);
- недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых по дебету данного счета. На счетах учета затрат и расходов на продажу недостающие или испорченные материальные ценности списывают по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновных лиц причитающихся сумм эти суммы списывают в дебет счета 98 и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном периоде, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально ответственными лицами, или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 и кредиту счета 98. Одновременно на эти суммы дебетуют счет 73 (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитуют счет 94. По мере погашения задолженности дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

13.7. УЧЕТ РЕЗЕРВОВ ПРЕДСТОЯЩИХ РАСХОДОВ

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (3, п. 72) организации могут создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством, на покрытие затрат по ремонту предметов проката, на выплату вознаграждений по итогам работы за год и другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными документами Минфина России или отраслевыми особенностями состава затрат, утвержденными соответствующими ведомствами по согласованию с Минэкономки и Минфином России.

Порядок создания указанных резервов регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26 и т. п.).

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов (дебетуют счет 96) с кредита счетов по учету списываемых расходов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т. п.).

Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года.

Например, если организация предоставляет отпуска за текущий год в следующем году, то она может иметь остаток резерва на начало года. Сумму резерва уточняют исходя из количества дней неиспользуемого отпуска, среднедневных сумм оплаты труда работников и обязательных отчислений на социальные нужды.

Остаток резерва на ремонт основных средств на конец года допускается в случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

В конце года после инвентаризации расчетов начисленные суммы резервов доводят до величины фактических расходов. При этом

если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница оформляется сторнировочной записью.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

13.8. УЧЕТ РАСХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Расходы будущих периодов — это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы по оплате аренды объектов основных средств или их отдельных частей (помещений), расходы на рекламу, на приобретение лицензий, расходы, связанные с оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 50, 51, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и других счетов. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают ежемесячно либо пропорционально объему производства по месяцам, либо пропорционально плановым затратам на ремонт основных средств, либо равномерно по месяцам.

Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражают лишь расходы по подготовке и освоению производства. Остальные расходы будущих периодов списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных (25, 26) или других счетов.

Расходы на рекламу, относящиеся к будущим периодам, также учитываются по дебету счета 97 и кредиту счета 76, с последующим списанием расходов с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат на производство и расходов на продажу.

ПБУ 14/2007 не включает в состав нематериальных активов расходы, связанные с приобретением лицензий. В связи с этим расходы по приобретению лицензий целесообразно учитывать на счете 97 в качестве расходов будущих периодов. С кредита счета 97 стоимость лицензий в течение срока их действия списывается равномерно по месяцам на счет 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу».

13.9. УЧЕТ ДОХОДОВ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют пассивный счет 98 «Доходы будущих периодов». По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью.

По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов, счет 91 «Прочие доходы и расходы». К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 2 «Безвозмездные поступления»;
- 3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы»;
- 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На *субсчете 1* учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, — арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражают по кредиту счета 98, субсчет 1, и дебету счетов учета денежных средств и расчетов; списание доходов на расходы наступившего отчетного периода — по дебету субсчета 1 и кредиту соответствующих денежных или расчетных счетов.

На *субсчете 2* учитывают стоимость безвозмездно полученных активов.

Безвозмездно полученные активы отражают по рыночной стоимости по дебету счетов учета имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и других счетов) с кредита счета 98-2. Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается в кредит счета 98-2 и дебет счета 86 «Целевое финансирование».

Суммы, учтенные на кредите счета 98, списывают в дебет этого счета с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере их списания на производство или при продаже.

На **субсчете 3** счета 98 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы. По кредиту счета 98-3 отражают выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанных виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей». Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют счет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету счета 98, субсчет 3, и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На **субсчете 4** учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью.

Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98, субсчет 4, и дебету счета 73, субсчет 2. При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют счет 73-2 и дебетуют счет учета денежных средств или другого имущества. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет счета 98-4 и кредит счета 91.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют:

- по субсчету 1 — по каждому виду доходов;
- по субсчету 2 — по каждому безвозмездному поступлению ценностей;
- по субсчету 3 — по каждому виду недостач;
- по субсчету 4 — по видам недостающих ценностей.

13.10. УЧЕТ ПРИБЫЛЕЙ И УБЫТКОВ

Назначение и структура счета 99 «Прибыли и убытки». Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году используют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету — расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т. е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо.

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

- финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);
- финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части прочих доходов и расходов);
- прочих доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества).

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Продажи». Со счета 90 прибыль или убыток от обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи имущества, прочие доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Кроме того, по дебету счета 99 отражают начисленные платежи по налогу на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль также отражаются на счетах 99 и 68.

Порядок закрытия счета 99 «Прибыли и убытки». По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумму убытка списывают с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Порядок использования чистой прибыли отчетного года рассмотрен в § 2.8.

13.11. ЭЛЕМЕНТЫ УЧЕТНОЙ ПОЛИТИКИ ПО ВИДАМ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ, РЕЗЕРВАМ И РАСХОДАМ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ

Определение состава обычных и прочих видов деятельности. В соответствии с п. 4 ПБУ 9/99 и п. 4 ПБУ 10/99 доходы и расходы организации в зависимости от их характера, условий получения, направлений деятельности подразделяются на:

- а) доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- б) прочие доходы и расходы.

В учетной политике организации необходимо указать:

- перечень основных видов деятельности;
- перечень прочих видов деятельности;
- критерии квалификации видов деятельности как предмета деятельности.

Квалификацию отдельных видов доходов и расходов в учетной политике по бухгалтерскому учету целесообразно осуществлять в соответствии с подходами по решению данного вопроса в учетной политике для целей налогообложения.

По расходам будущих периодов в учетной политике указывают:

- перечень расходов будущих периодов;
- порядок их списания;
- сроки списания расходов будущих периодов.

В настоящее время организации сами устанавливают сроки погашения расходов будущих периодов.

Следует отметить, что в последние годы состав расходов будущих периодов существенно расширен. В настоящее время счет 97 используется не только при формировании себестоимости продукции, но и для учета текущих затрат.

Порядок списания расходов будущих периодов на объекты учета и калькулирования зависит прежде всего от вида расходов. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные на счете 97, могут списываться равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

По резервам в учетной политике организации указывают:

- перечень создаваемых резервов;
- способ резервирования по каждому виду резервов;
- предельную сумму отчислений в резервы;
- ежемесячные отчисления в резервы.

При решении вопроса о создании резервов нужно иметь в виду следующие обстоятельства. Создание резервов сомнительных долгов и предстоящих расходов соответствует международной практике

(соблюдение принципа осмотрительности и требования осмотрительности в отечественном учете).

Вместе с тем при значительных суммах создаваемых резервов происходит увеличение соответствующих затрат (по резервам будущих расходов) и прочих расходов (по резервам сомнительных долгов), оказывающих влияние на величину прибыли организации и всех показателей, исчисляемых на ее основе.

В организациях, исчисляющих коэффициент текущей платежеспособности отношением оборотных активов ко всей сумме краткосрочных обязательств (стр. 690 баланса), значительные суммы резервов предстоящих расходов могут уменьшить значение коэффициента текущей платежеспособности.

13.12. РАСКРЫТИЕ ИНФОРМАЦИИ О ДОХОДАХ И РЕЗЕРВАХ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о порядке признания выручки организации;
- о способе определения готовности работ, услуг, продукции, выручка от выполнения, оказания, продажи которых признается по мере готовности.

Выручка и прочие доходы, составляющие 5% и более от общей суммы доходов за отчетный период, показываются по каждому виду деятельности. Соответственно доходам по каждому виду деятельности должны быть отражены в отчетности и расходы по видам деятельности (требования ПБУ 10/99).

Прочие доходы организации за отчетный период, не зачисляемые на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Основные составляющие финансового результата организации приведены в отчете о прибылях и убытках.

По видам создаваемых резервов в отчетности должна отражаться информация о периодичности формирования соответствующих резервов, их остатках на начало следующего года, порядке их формирования и списания.

13.13. ЗАДАНИЕ. ЗАПИСАТЬ КОРРЕСПОНДЕНЦИИ СЧЕТОВ ПО ОПЕРАЦИЯМ УЧЕТА ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
1	Отражена прибыль от продажи готовой продукции, товаров и другого имущества		
2	Начислена арендная плата по договору текущей аренды		
3	Оприходованы излишки ТМЦ, а также излишки незавершенного производства, выявленные при инвентаризации		
4	Доначислена разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг (покупная цена ниже номинальной стоимости)		
5	Списана кредиторская задолженность по истечении сроков исковой давности		
6	Начислены и получены доходы от участия в других организациях		
7	Отражены признанные и присужденные суммы штрафов, пеней, неустоек за несоблюдение другими организациями договорных обязательств		
8	Присоединены к доходам отчетного года израсходованные суммы сомнительных долгов, начисленные в предыдущем году, а также суммы ранее начисленных резервов предстоящих расходов		
9	Списаны положительные курсовые разницы		
10	Списаны убытки отчетного года		
11	Списаны ТМЦ, пропавшие при стихийных бедствиях и использованные при ликвидации бедствий		
12	Уплачены штрафы, пени, неустойки, судебные издержки и сборы		
13	Начислены резервы сомнительных долгов		
14	Списана нераспределенная прибыль отчетного года		

Окончание таблицы

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		дебет	кредит
15	Списаны штрафы, пени, неустойки, не признанные арбитражем		
16	Начислен налог на прибыль		
17	Начислен резерв на оплату отпусков		
18	Начислены отпускные суммы работника		
19	Начислена сумма арендной платы за следующие периоды		
20	Отражены расходы по приобретению лицензий		
21	Оприходованы поступившие безвозмездно материалы		
22	Отпущены в производство безвозмездно поступившие материалы		

Проверка выполнения задания

Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит
1	90, 91	99
2	76	91
3	07, 10, 11, 20, 23, 29, 41, 43	91
4	58	91
5	91	60
6	76, 51	91, 76
7	76	91
8	63	91
9	50, 52, 58, 60, 62, 76	91
10	84	99
11	91	10, 11, 41, 43 и др.

Номер операции	Стороны счета	
	дебет	кредит
12	91	50, 51, 52
13	91	63
14	99	84
15	91	76
16	99	68
17	20, 23, 25, 26, 44	96
18	96	70
19	97	76
20	97	50, 51, 52
21	10	98
22	20, 23, 25, 26, 98	10, 91

Порядок записи некоторых хозяйственных операций по счетам показан в Книге учета хозяйственных операций.

Глава 14

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

14.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н¹.

7. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н¹.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные факты». ПБУ 8/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 13 декабря 2001 г. № 167н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах». ПБУ 11/2008. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н¹.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам». ПБУ 12/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 8 ноября 2010 г. № 143н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности». ПБУ 16/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 2 июля 2002 г. № 66н¹.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н¹.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности». ПБУ 20/03. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 24 ноября 2003 г. № 105н¹.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности». ПБУ 22/2010. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 28 июня 2010 г. № 63н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Отчет о движении денежных средств». ПБУ 23/2011. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 марта 2011 г. № 11н.

16. О формах бухгалтерской отчетности организации: приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

17. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

18. Порядок публикации годовой бухгалтерской отчетности открытыми акционерными обществами. Утвержден приказом Министерства финансов РФ от 28 ноября 1996 г. № 10¹.

19. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом министра финансов РФ от 1 июля 2004 г. № 180.

20. Методические рекомендации по составлению и представлению сводной бухгалтерской отчетности. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 30 декабря 1996 г. № 112¹.

14.2. ПОНЯТИЕ, СОСТАВ БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Организации составляют бухгалтерскую отчетность по формам, рекомендуемым Минфином России. Формы статистической отчетности утверждаются Госкомстатом России. Единая система показателей отчетности организации позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и по всему народному хозяйству в целом.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую, оперативную и налоговую.

Бухгалтерская (финансовая) отчетность — информация о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, систематизированная в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

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

Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени — сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эти данные используются для оперативного контроля и управления процессами снабжения, производства и реализации продукции.

Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (18) установлено, что бухгалтерская отчетность разделяется на индивидуальную бухгалтерскую отчетность, консолидированную финансовую отчетность и управленческую отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность выполняет две функции — информационную (характеризует финансовое положение и финансовый результат деятельности организации) и контрольную (обеспечивает системный контроль достоверности данных бухгал-

терского учета по каждому учетному циклу). Поэтому организации должны составлять индивидуальную бухгалтерскую отчетность за каждый отчетный период.

Индивидуальная бухгалтерская отчетность используется собственниками для выявления конечного финансового результата деятельности организации — чистой прибыли (убытка) и ее распределения между ними; представления в надзорные органы; выявления признаков банкротства; формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей; в управлении организацией, судопроизводстве, налогообложении и для иных целей.

Поскольку главная задача индивидуальной бухгалтерской отчетности — обеспечение пользователей качественной, надежной и сопоставимой информацией об организации, ее нужно составлять по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО. В перспективе целесообразно оценить возможность ее составления некоторыми организациями непосредственно по МСФО (вместо российских стандартов).

В ряде случаев в российских стандартах может предусматриваться несколько альтернативных подходов к формированию и представлению информации в бухгалтерской отчетности. Они могут устанавливать разный объем информации в индивидуальной бухгалтерской отчетности отдельным категориям организаций, в частности возможность составления упрощенной бухгалтерской отчетности.

Консолидированная финансовая отчетность предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Она выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям.

Главная задача консолидированной финансовой отчетности — обеспечение гарантированного доступа заинтересованных пользователей к качественной, надежной и сопоставимой информации группе хозяйствующих субъектов. Для решения этой задачи консолидированная финансовая отчетность должна составляться по МСФО, подвергаться обязательному аудиту и публикации.

Управленческая отчетность предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом. В связи с этим ее содержание, сроки, формы и порядок составления определяются организацией самостоятельно.

Налоговая отчетность (налоговые декларации) предназначена для фискальных целей, установленных законодательством, и обя-

зательна для составления хозяйствующими субъектами. Налоговая отчетность должна составляться на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете, путем ее корректировки по правилам налогового законодательства. Главная задача налоговой отчетности — снижение затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового и бухгалтерского учета.

По периодичности составления различают внутригодовую и годовую отчетность. Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую — промежуточной бухгалтерской отчетностью. Годовая отчетность — это отчеты за год.

По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые организациями, и сводные, которые составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов.

В настоящее время организации представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- форму № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форму № 2 «Отчет о финансовых результатах».

Кроме указанных форм, в составе промежуточной бухгалтерской отчетности организации могут представлять иные отчетные формы (Отчет о движении денежных средств и др.), а также пояснительную записку, входящие в состав годовой отчетности.

Состав промежуточной бухгалтерской отчетности устанавливается федеральными стандартами.

В соответствии с Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) **годовая бухгалтерская отчетность** организаций состоит из:

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о финансовых результатах;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она, в соответствии с федеральными законами, подлежит обязательному аудиту;
- д) пояснительной записки.

Если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, то аудиторское заключение также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Рекомендуемые формы бухгалтерской отчетности организаций, а также указания о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов РФ.

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 РФ.

В пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности у клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов роста; уровень эффективности использования ресурсов организации и др. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятиях и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

Все большая ориентация отечественной бухгалтерской отчетности на внешних пользователей, а также на предоставление достаточно детальной информации акционерам существенно приблизила ее к отчетности западных стран.

Начиная с 2011 г. годовая бухгалтерская отчетность в соответствии с приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н (16) включает:

- бухгалтерский баланс — ф. № 1;
- отчет о прибылях и убытках — ф. № 2;
- отчет об изменениях капитала — ф. № 3;
- отчет о движении денежных средств — ф. № 4;
- пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках — ф. № 5;
- отчет о целевом использовании полученных средств — ф. № 6;
- пояснительную записку;
- итоговую часть аудиторского заключения.

Субъекты малого предпринимательства вправе формировать представляемую бухгалтерскую отчетность в соответствии с общими правилами. Вместе с тем им разрешается формировать бухгалтерскую отчетность по следующей упрощенной системе:

а) в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям);

б) в приложениях ф. № 5 приводится только наиболее важная информация, без знания которой невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

Следует также отметить, что в составе бухгалтерской отчетности форму отчета о целевом использовании полученных средств составляют только общественные организации (объединения), не осуществляющие предпринимательскую деятельность и не имеющие, кроме выбывшего имущества, оборотов по продаже товаров (работ, услуг).

14.3. ТРЕБОВАНИЯ К ИНФОРМАЦИИ, ФОРМИРУЕМОЙ В БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (1), Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (3) и ПБУ 4/99 (6).

Эти требования следующие: достоверность и полнота, нейтральность, целостность, последовательность, сопоставимость, соблюдение отчетного периода, правильность оформления. Они являются дополнительными по отношению к допущениям и требованиям, раскрытым в ПБУ 1/2008 (5).

Требование достоверности и полноты означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. При этом достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации и ее финансовых результатах, то в бухгалтерскую отчетность включают соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Для достижения достоверного и полного отражения финансовых результатов и финансового положения организации при составлении отчетности в исключительных случаях (например, при национализации имущества) допускается отступление от правил, установленных ПБУ 4/99.

Требование нейтральности означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность

информации, т. е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование последовательности означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с **требованиями сопоставимости** в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. В Положении оговорено, что если они не сопоставимы по ряду причин, то данные предшествующих периодов подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве отчетного года в России принят период с 1 января по 31 декабря включительно, т. е. отчетный год совпадает с календарным. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (31 декабря для годового бухгалтерского отчета и другие последние дни месяцев для периодической бухгалтерской отчетности, например для отчетности за январь—февраль в високосные годы — 29 февраля).

Требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте Российской Федерации (в рублях). Бухгалтерская (финансовая) отчетность считается составленной после подписания ее экземпляра на бумажном носителе руководителем экономического субъекта.

В ПБУ 4/99 определены **подходы к раскрытию существенной информации**, ориентированные на ее важность для заинтересованных пользователей.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в бухгалтерской отчетности:

- должны приводиться обособленно в случае их существенности и если без них невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности заинтересованными пользователями;

- могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки

заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

14.4. ПОРЯДОК СОСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ОТЧЕТОВ

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъявляемым к ней требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов должно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отражение за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета; осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Перед составлением бухгалтерской отчетности необходимо:

- провести инвентаризацию активов и обязательств организации;
- внести исправления в учет, если в нем были допущены ошибки;
- осуществить закрытие счетов;
- провести реформацию баланса;
- отразить операции, которые были произведены после 31 декабря отчетного года (события после отчетной даты).

Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности. Правила исправления ошибок и их отражения в бухгалтерском учете и отчетности определены ПБУ 22/2010 (27). В соответствии с данным ПБУ ошибкой считается *неправильное отражение хозяйственных фактов и (или) их неотражение в бухгалтерском в учете и бухгалтерской отчетности.*

Ошибка может быть обусловлена:

- неправильным применением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету, учетной политики организации;
- неточностями в вычислениях;
- неправильной классификацией или оценкой фактов хозяйственной деятельности;
- неправильным использованием информации, имеющейся на дату подписания бухгалтерской отчетности;
- недобросовестными действиями должностных лиц организации.

Неточности или пропуски фактов хозяйственной деятельности, полученных в виде новой информации, недостаточной на момент формирования отчетности, ошибками не являются.

Выявленные ошибки и их последствия подлежат обязательному исправлению. Порядок исправления ошибок зависит от ее существенности и времени ее обнаружения (табл. 14.1).

Таблица 14.1

Порядок исправления ошибок в бухгалтерском учете

№ п/п	Период выявления ошибок и их категория	Исправительные бухгалтерские записи и другие действия по исправлению ошибок
1	Ошибки отчетного года, выявленные:	Исправительные бухгалтерские записи по счетам:
	а) до окончания года	в месяце выявления ошибок;
	б) после окончания года до даты подписания отчетности	за декабрь отчетного года
2	Существенные ошибки предшествующего отчетного года, выявленные:	Исправительные бухгалтерские записи по счетам:
	а) после даты подписания отчетности за год, но до даты представления отчетности установленным пользователям	за декабрь отчетного года. Если отчетность была представлена иным пользователям, она подлежит замене на пересмотренную отчетность
	б) после представления отчетности установленным пользователям, но до даты утверждения отчетности	за декабрь отчетного года. В пересмотренной отчетности раскрывается информация о замене ранее представленной отчетности и об основаниях изменения отчетности. Пересмотренная отчетность представляется во все адреса представления первоначальной отчетности
	в) после утверждения отчетности	в текущем отчетном периоде. Корреспондирующим счетом в записях является счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Кроме того, пересчитываются сравниваемые показатели отчетности за все периоды, отраженные в отчетности текущего года (ретроспективный пересчет), за исключением случаев, когда это сделать невозможно. Отчетность предшествующих отчетных периодов пересмотру, замене, повторному представлению не подлежит

Окончание таблицы 14.1

№ п/п	Период выявления ошибок и их категория	Исправительные бухгалтерские записи и другие действия по исправлению ошибок
3	Несущественные ошибки предшествующего отчетного периода, выявленные после даты подписания отчетности	Исправительные бухгалтерские записи по счетам в месяце выявления ошибки отчетного (текущего) года. Возникшие в результате исправления ошибки прибыли и убытки отражаются в составе прочих доходов или расходов текущего отчетного периода

Ошибка признается *существенной*, если она в отдельности или в совокупности с другими ошибками за отчетный период может повлиять на экономические решения пользователей, принимаемые ими на основе бухгалтерской отчетности за этот отчетный период. Существенность ошибки определяется организацией самостоятельно, исходя из ее величины и характера соответствующей статьи бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности раскрывается следующая информация о существенных ошибках:

- характер ошибки;
- сумма корректировок по каждой статье отчетности предшествующих периодов в той степени, которая практически осуществима;
- сумма корректировок по базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию (если организация обязана раскрывать сведения о прибыли, приходящейся на одну акцию);
- сумма корректировки вступительного сальдо самого раннего из представленных отчетных периодов.

Если влияние существенной ошибки определить невозможно, то в пояснительно записке раскрываются соответствующие причины этого, а также указываются способы отражения исправления ошибки в отчетности и период, начиная с которого внесены исправления.

Важным этапом подготовительной работы составления отчетности является закрытие в конце отчетного периода всех счетов. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что современные организации являются сложными объектами учета и калькулирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг

другу и основному производству вспомогательные производства. При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляции фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции организации вынуждены отражать в плановой оценке. В этих условиях важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

Обобщение накопленного опыта в этом деле позволило выработать следующие рекомендации: закрытие счетов начинают со счетов учета затрат на производство, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивают счетами с минимальным количеством потребителей и максимальным количеством встречных затрат. В соответствии с данным подходом закрытие счетов осуществляют в такой последовательности.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Во вторую очередь распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрываются следующие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списывают затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации и закрываются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», распределяется прибыль и закрывается счет 99 «Прибыли и убытки».

Под **реформацией баланса** понимают списание прибыли, полученной за отчетный год. Реформацию проводят 31 декабря после отражения в учете последней хозяйственной операции.

Реформацию баланса осуществляют в два этапа:

- вначале закрывают счета, на которых в течение года учитывались доходы, расходы и финансовые результаты деятельности организации (счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»);
- на втором этапе финансовый результат за отчетный год включают в состав нераспределенной прибыли или непокрытого убытка. Для этого сальдо по субсчетам 90-1 и 91-1 переносят на счет 99 «Прибыли и убытки». Последней записью отчетного года счет 99 закрывается на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

К **событиям после отчетной даты** относят возникшие после оформления бухгалтерской отчетности обстоятельства, влияющие на финансовое состояние организации.

Если отчетность еще не была представлена заинтересованным лицам, то события после отчетной даты должны быть в ней отражены. При этом события, подтверждающие факты, возникшие на отчетную дату (банкротство крупного должника организации, снижение стоимости ее активов и т. п.), отражают в учете дважды: на 31 декабря отчетного года и на дату, когда они фактически произошли.

Пример

В декабре 2014 г. продано готовой продукции покупателю на 1 млн руб. 15 февраля 2015 г. покупатель признан банкротом. Поставщик составляет следующие бухгалтерские проводки:

На 31 декабря 2014 г.	Дебет счета 91-2 Кредит счета 62	} 1 000 000 руб. (списана на задолженность)
На 15 февраля 2015 г.	Дебет счета 91-2 Кредит счета 62	} 1 000 000 руб. восстановлена задолженность
	Дебет счета 91-2 Кредит счета 62	} 1 000 000 руб. (создан резерв сомнительных долгов)

События, возникшие после отчетной даты (стихийное бедствие, резкое изменение курсов валют и т. п.), в бухгалтерском учете не отражаются. Сведения о них сообщаются в пояснительной записке к годовому отчету.

При составлении форм бухгалтерской отчетности используются в основном данные Главной книги. Порядок составления отчетных форм подробно изложен в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Исправления ошибок в бухгалтерской отчетности подтверждаются подписью лиц, ее подписавших, с указанием даты исправления.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем организации.

После составления бухгалтерской отчетности необходимо:

- осуществить аудиторскую проверку отчетности;
- утвердить отчетность у участников или акционеров организации;

- сдать отчетность в налоговую инспекцию и Росстат;
- опубликовать отчетность в печати (определенными организациями).

Обязательной аудиторской проверке подлежат открытые акционерные общества; банки, страховые организации, товарные и фондовые биржи, инвестиционные фонды, государственные внебюджетные фонды; фонды, источником образования средств которых являются добровольные отчисления юридических и физических лиц; организации с годовым объемом выручки от реализации за год более 400 млн руб., а также организации, сумма активов баланса которых на конец года превышает 60 млн руб. Организации, не обязанные осуществлять обязательный аудит, могут провести инициативный аудит.

В обществах с ограниченной ответственностью решение о приглашении аудиторов и утверждении аудиторской организации принимается общим собранием участников. В акционерных обществах это решение может принять руководитель АО.

Следует отметить, что ответственность за состояние учета, проверенного аудиторами, несут руководитель организации и ее главный бухгалтер. Аудиторские организации несут ответственность лишь за ущерб, являющийся прямым следствием действия аудиторов (например, при ошибочных письменных рекомендациях).

14.5. СОДЕРЖАНИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА И ПРАВИЛА ОЦЕНКИ ЕГО СТАТЕЙ

Бухгалтерский баланс — это таблица, в которой имущество организации сгруппировано по составу и функциональной роли (актив) и по источникам образования и целевому назначению (пассив). Итог актива должен быть обязательно равен итогу пассива, так как в активе и пассиве группируется одно и то же имущество по разным направлениям.

Обычно баланс представляется в виде двусторонней таблицы, которая наиболее распространена. Однако баланс можно представить и в форме односторонней таблицы, в которой вначале размещаются статьи актива, а затем пассива.

В России форма бухгалтерского баланса разрабатывается Минфином России и носит рекомендательный характер. Организации могут дополнять, сокращать и видоизменять рекомендуемую форму баланса.

В рекомендуемой форме бухгалтерского баланса актив баланса состоит из двух разделов:

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

В пассиве баланса источники формирования имущества сгруппированы в три раздела:

III. Капитал и резервы.

IV. Долгосрочные займы.

V. Краткосрочные обязательства.

В каждом из указанных пяти разделов в отдельных строках, называемых *статьями баланса*, отражены соответствующие виды активов и источники их формирования, указанные в классификациях активов по составу и функциональной роли и по источникам образования и целевому назначению. Данные об активах и обязательствах в балансах отражаются обычно в тысячах рублей.

В зависимости от целевого назначения применяют различные виды бухгалтерских балансов — вступительный, текущий, разделительный, объединительный, сводный (консолидированный), ликвидационный и др.

Вступительный баланс отражает активы организации и ее обязательства в начале ее деятельности. Вступительные балансы вновь создаваемых организаций отражают уставный капитал организаций и внесенное учредителями имущество. Вступительные балансы хозяйственных единиц, образованных на условиях правопреемности ранее действующих, могут соответствовать ликвидационным балансам организаций, правопреемником которых выступает вновь созданная организация.

Ликвидационные балансы составляются при ликвидации организации (на начало периода ликвидации, промежуточные ликвидационные балансы, заключительные ликвидационные балансы). В ликвидационных балансах активы организации отражаются не по учетной стоимости, а по цене возможной реализации каждого актива на момент ликвидации.

Текущие балансы составляются в течение всего времени функционирования организации и подразделяются на начальные, промежуточные и заключительные. Начальные и заключительные балансы составляются на начало и конец отчетного года; промежуточные — ежемесячно, а также итоговыми показателями за первый квартал, за полугодие и за девять месяцев. Заключительные балансы наиболее полно и достоверно отражают имущественное и финансовое состояние организации, поскольку перед их составлением организации уточняют показатели учетных данных (проводят инвентаризацию имущества и обязательств, создают резервы по некоторым видам имущества и т. п.).

Разделительные балансы составляются в момент разделения организации на несколько более мелких, **объединительные** — на момент объединения нескольких организаций в одну, более крупную.

Сводные балансы составляются министерствами и ведомствами и содержат агрегированные данные по всем организациям и предприятиям министерств и ведомств.

Консолидированные балансы составляются материнской организацией и содержат обобщенную информацию об имуществе и обязательствах материнской организации и ее дочерних организаций. В сводных и консолидированных балансах данные по организациям и предприятиям по многим показателям обобщают с помощью корректировки.

Основной формой бухгалтерской отчетности является текущий бухгалтерский баланс. Его составляют на основе данных об остатках по дебету и кредиту синтетических счетов и субсчетов на начало и конец периода, взятых из Главной книги.

При мемориально-ордерной форме учета запись на счетах Главной книги производят непосредственно по данным мемориальных ордеров.

В организациях, применяющих машинно ориентированные формы учета, Главная книга создается с использованием вычислительной техники на основе машинограмм, магнитных лент, дисков, дискет и иных машинных носителей.

На малых предприятиях, применяющих упрощенную форму учета, баланс составляют по данным Книги учета фактов хозяйственной деятельности.

Следует отметить, что некоторые балансовые статьи заполняют непосредственно по остаткам соответствующих счетов («Основные средства», «Уставный капитал» и др.).

Значительная часть балансовых статей отражает сгруппированные данные нескольких синтетических счетов. Например, по статье «Запасы» отражается сальдо по счетам 10, 15 и 16, 20, 21, 23, 29 и т. п.

Основное содержание бухгалтерского баланса представлено в ПБУ 4/99 (8).

Конкретизация содержания баланса по годам осуществляется приказами Минфина России по квартальной и годовой отчетности.

Правила оценки статей баланса. Правила оценки статей баланса установлены Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности и инструкциями (указаниями) по составлению бухгалтерской отчетности.

Основные средства и нематериальные активы отражаются в балансе по остаточной стоимости; сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие

изделия, топливо, тара, запасные части и другие материальные ресурсы — по фактической себестоимости; готовая и отгруженная продукция в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов и использования счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» — по полной или неполной фактической производственной себестоимости и по полной или неполной нормативной (плановой) себестоимости продукции.

По статье **«Отложенные налоговые активы»** отражается положительная разница между условным налогом на прибыль, исчисляемым по данным бухгалтерского учета, и реальным налогом на прибыль, определяемым по данным налогового учета. Отложенный налоговый актив показывает, на сколько нужно будет уменьшить сумму налога на прибыль в следующих отчетных периодах.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в балансе по стоимости их приобретения.

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражают по фактическим производственным затратам.

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели и частично потеряли свое первоначальное качество, отражают в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда они ниже первоначальной стоимости приобретения, с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты хозяйственной деятельности.

Остатки средств организации по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), ценные бумаги, дебиторскую и кредиторскую задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующему на последнее число отчетного периода.

Расчеты с дебиторами и кредиторами каждая сторона отражает в своей отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. При разногласиях заинтересованная сторона обязана в установленные сроки передать необходимые материалы на рассмотрение органам, уполномоченным разрешать соответствующие споры.

Дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, списывают по

решению руководителя предприятия за счет резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты хозяйственной деятельности коммерческой организации и увеличение расходов у некоммерческой организации.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности не является аннулированием задолженности. Она отражается за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания с должника в случае изменения его имущественного положения.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списывают на финансовые результаты хозяйственной деятельности коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации.

Отражаемые в отчетности суммы по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласованы с ними и тождественны. Оставление на балансе неотрегулированных сумм по этим расчетам не допускается.

Штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по которым получены решения суда, арбитража об их взыскании, относят на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации и до их получения или уплаты отражают в отчетности получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

В случае продажи и прочего выбытия имущества организации (основных средств, производственных запасов, ценных бумаг и др.) убыток или доход по этим операциям относят на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации.

По статье **«Отложенные налоговые обязательства»** в разделе IV пассива баланса отражается отрицательная разница между реальным налогом на прибыль и условным налогом, исчисляемым по данным бухгалтерского учета. Эта разница показывает, на сколько нужно будет увеличить сумму налога, исчисляемого по балансовой прибыли, в следующих отчетных периодах.

В активе баланса активы размещены в порядке возрастающей ликвидности, т. е. возможности превращения их в денежную форму (продажи). Наименее ликвидные активы — нематериальные, наиболее ликвидные — краткосрочные финансовые вложения.

В пассиве источники формирования имущества сгруппированы по признакам собственности и срочности погашения обязательств:

- собственный капитал и резервы размещены в разделе III (обязательства перед собственниками);

• обязательства перед третьими лицами размещены в IV и V разделах. При этом в разделе IV размещены долгосрочные обязательства, а в разделе V — краткосрочные.

14.6. АНАЛИТИЧЕСКИЕ КАЧЕСТВА БУХГАЛТЕРСКОГО БАЛАНСА, ЕГО «ЧТЕНИЕ»

Принятая группировка статей актива и пассива баланса позволяет осуществить достаточно глубокий анализ финансового состояния организации и вместе с тем удобна для «чтения» баланса, под которым понимают предварительное общее ознакомление с итогами работы организации и ее финансовым состоянием непосредственно по бухгалтерскому балансу. При чтении баланса выясняют характер изменения итога баланса и его отдельных разделов и статей, правильность размещения средств предприятия, его текущую платежеспособность и т. п.

Чтение баланса обычно начинают с установления изменения величины баланса за анализируемый период. Для этого итог баланса на начало периода сравнивают с итогом баланса на конец периода (анализ по горизонтали). Такое сопоставление позволяет определить общее направление движения баланса. В обычных производственных условиях увеличение итога баланса оценивают положительно, а уменьшение — отрицательно.

При оценке динамики баланса следует принимать во внимание уровень инфляции и факты переоценки объектов основных средств и нематериальных активов, поскольку рост валюты баланса в этом случае не связан с улучшением деятельности организации.

После определения динамики изменения баланса целесообразно установить соответствие динамики баланса с динамикой объема производства и продажи продукции, а также прибыли организации. Более быстрый темп роста объема производства, продажи продукции и прибыли по сравнению с темпом роста суммы баланса свидетельствует об улучшении использования средств в данной организации. Отставание темпов роста объема производства, продажи продукции и прибыли от темпов роста суммы баланса указывает на ухудшение использования средств. Для установления темпов роста объема производства, продажи продукции и прибыли используют отчеты о производстве продукции и о финансовых результатах (ф. № 2).

Помимо выяснения направленности изменения всего баланса, следует выяснить характер изменения отдельных статей и разделов баланса. Положительной оценки заслуживает увеличение в активе баланса денежных средств, ценных бумаг, кратко- и долгосрочных

финансовых вложений и, как правило, основных средств, капитальных вложений, нематериальных активов и производственных запасов, а в пассиве баланса — итога третьего раздела (особенно суммы нераспределенной прибыли), а также доходов будущих периодов из V раздела баланса. Как правило, отрицательной оценки заслуживает резкий рост дебиторской (особенно со сроком погашения более года) и кредиторской задолженности в активе и пассиве баланса. Во всех случаях отрицательно оценивают наличие и увеличение по так называемой большой статье баланса «Непокрытый убыток». Наличие убытков свидетельствует о нерентабельности данной организации. Если организация планово-убыточная, то сумму убытка следует сопоставить с плановой величиной и с величиной убытка предшествующего баланса, что позволит определить сложившуюся тенденцию.

В условиях рыночной экономики существенно меняется оценка характера изменений по ряду статей баланса. Например, если раньше во всех случаях положительно оценивалось увеличение денежных средств, то в настоящее время организации должны стремиться более рационально использовать свободные денежные средства (предоставляя займы другим организациям, приобретая долго- и краткосрочные ценные бумаги и т. п.). Организации, ориентированные на рыночную экономику, как правило, осуществляют долго- и краткосрочные финансовые вложения, капитальные вложения, приобретают патенты, лицензии и другую интеллектуальную собственность, отражаемые по статье «Нематериальные активы».

После общей оценки изменения баланса и использования активов организации целесообразно осуществить «чтение» баланса по его разделам и статьям. В процессе дальнейшего анализа баланса изучают структуру активов организации и источников их образования (анализ по вертикали).

Анализ структуры раздела I баланса позволяет сделать вывод о стратегии организации по долгосрочным вложениям.

Значительный прирост нематериальных активов и увеличение их удельного веса в составе внеоборотных активов, как правило, свидетельствуют об инновационном характере стратегии организации. Вместе с тем необходимо иметь в виду, что по нематериальным активам не всегда удается достичь планируемого эффекта. Их отдача наименее предсказуема.

Если в составе внеоборотных активов основную часть составляют основные средства и незавершенное строительство, то можно сделать вывод об ориентации организации на расширение основной деятельности.

Значительные суммы по долгосрочным финансовым вложениям характеризуют финансово-инвестиционную стратегию развития организации. Для ее оценки целесообразно определить их рентабельность и сравнить с рентабельностью продукции основной деятельности. Нередко высокие темпы роста долгосрочных финансовых вложений существенно снижают производственные возможности организации.

При оценке динамики статей запасов фактическое их наличие на конец отчетного периода целесообразно сопоставить с установленными нормативами. Существенные сверхнормативные запасы снижают оборачиваемость активов, вызывают дополнительные затраты по их хранению, нередко приводят к снижению качества производимой и реализованной продукции.

Динамику дебиторской задолженности целесообразно сравнить с динамикой показателя выручки от продажи продукции (ф. № 2). Существенное увеличение дебиторской задолженности оценивают, как правило, отрицательно.

14.7. СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ И ЕГО АНАЛИТИЧЕСКИЕ КАЧЕСТВА

Рекомендуемая Минфином России форма отчета о финансовых результатах приведена в § 16.3.

Отчет о финансовых результатах является одной из основных форм бухгалтерской отчетности. Представление данной формы предусмотрено Законом о бухгалтерском учете. По мнению многих аналитиков, ее значимость сопоставима со значимостью бухгалтерского баланса.

В отчете о финансовых результатах приведены данные по показателям прибыли — валовой, от продаж, до налогообложения, чистой прибыли. Указанные показатели прибыли используются при исчислении всех показателей рентабельности, эффективности управления. Сведения о выручке от продажи продукции используются при исчислении всех показателей деловой активности (см. табл. 18.1).

По данным отчета о прибылях и убытках определяют влияние на показатели прибыли объема продаж, себестоимости продукции, расходов по продаже, управленческих расходов.

Для осуществления более глубокого анализа используют данные Пояснительной записки к отчету, учетные данные о выручке продукции, себестоимости продукции (по статьям затрат и видам продукции), коммерческих расходах. Фактические данные отчета о прибылях и убытках целесообразно сравнить с плановыми показателями.

14.8. СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТА О НАЛИЧИИ И ДВИЖЕНИИ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И ЕГО АНАЛИТИЧЕСКИЕ КАЧЕСТВА

Отчет о наличии и движении денежных средств составляется по форме, представленной в § 16.3.

В отчете о движении денежных средств отражают остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода, денежные потоки по текущей инвестиционной и финансовой деятельности, остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода и величину влияния изменения курса иностранной валюты по отношению к рублю.

Под текущей деятельностью понимается деятельность организации по производству продукции, торговле, общественному питанию и т. п.

Инвестиционная деятельность связана с капитальными вложениями и долгосрочными финансовыми вложениями, а финансовая деятельность — с осуществлением краткосрочных финансовых вложений.

По текущей деятельности указывают средства, полученные от покупателей и заказчиков, прочие доходы, направление денежных средств на оплату приобретенных активов, оплату труда, выплату дивидендов и процентов, расчеты по налогам и сборам, на прочие расходы и результат денежных потоков по текущей деятельности.

По инвестиционной деятельности содержатся сведения по выручке от продажи внеоборотных активов и финансовых вложений, о полученных дивидендах, процентах, поступлениях от погашения займов, предоставленных другим организациям, о приобретении внеоборотных активов и финансовых вложений, займах, предоставленных другим организациям, и денежных потоков от инвестиционной деятельности.

По финансовой деятельности отражают данные о поступлениях от эмиссии акций и иных долевых бумаг, от займов и кредитов, предоставленных другим организациям, о погашении займов и кредитов (без процентов) и обязательств по финансовой аренде, результате движения денежных потоков от финансовой деятельности за отчетный период.

Сведения о денежных потоках представляются в валюте Российской Федерации (рублях) по данным счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках».

Отчет о движении денежных средств имеет важное значение для оценки деятельности организации. Он показывает масштабы денежного оборота организации, исполнение обязательств перед собственниками, партнерами, государством, персоналом, способ-

ность организации к генерированию денежных средств в результате хозяйственных операций, позволяет установить причины и величину расхождений между динамикой денежных средств и чистой прибылью и т. п.

Рациональное управление потоком денежных средств предусматривает соответствие суммы денежных средств первоочередным обязательствам (размещенных в разделе V баланса). Наличие денежных средств в кассе не должно превышать установленного норматива.

При избытке денежных средств реальная их стоимость уменьшается вследствие инфляции, они практически не приносят дохода, замедляется оборачиваемость оборотных активов и имущества в целом. Вместе с тем недостаток денежных средств может привести к возникновению просроченной задолженности, увеличению продолжительности финансового цикла, снижению рентабельности капитала, неплатежеспособности организации.

Данные отчета о движении денежных средств позволяют дать оценку:

- объемам поступлений денежных средств от различных источников;
- достаточности собственных средств для инвестиционной, финансовой и текущей деятельности;
- платежеспособности организаций;
- расхождений между наличием денежных средств и полученной прибылью.

Для объективной оценки денежного потока по ф. № 4 фактические показатели отчета необходимо сравнить с плановыми данными о доходах и расходах отдельно по видам деятельности. Обычно организации планируют доходы и расходы по видам деятельности на год с разбивкой по месяцам, а для оперативного управления денежным потоком — с разбивкой его по декадам или пятидневкам.

14.9. СОДЕРЖАНИЕ ОТЧЕТОВ ОБ ИЗМЕНЕНИЯХ КАПИТАЛА, ПОЯСНЕНИЙ К БУХГАЛТЕРСКОМУ БАЛАНСУ, ОТЧЕТА О ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТАХ И ПОЯСНИТЕЛЬНОЙ ЗАПИСКИ К ГОДОВОМУ ОТЧЕТУ

Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) состоит из трех разделов.

В разделе 1 «*Движение капитала*» по итогу капитала и его составным частям — уставному, добавочному и резервному капиталу, собственным акциям, выкупленным у акционеров, а также перераспределенной прибыли (непокрытому убытку) — отражаются сведения об их остатках на 31 декабря года, предшествующего предыдущему,

31 декабря отчетного года, увеличении и уменьшении за предыдущий и отчетный годы с указанием причин изменения.

В разделе 2 *«Корректировки в связи с изменением учетной политики и исправлением ошибок»* указываются сведения о величине всего капитала, нераспределенной прибыли (непокрытого убытка), других статей капитала до корректировок, после корректировок, сумм корректировок в связи с изменением учетной политики и в связи с исправлением ошибок. Данные о суммах капитала и его составных частях приводятся на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, на 31 декабря предыдущего года и изменениях капитала за предыдущий год (за счет чистой прибыли и за счет иных факторов).

В разделе 3 *«Чистые активы»* содержатся данные о чистых активах организации на 31 декабря отчетного года, предыдущего года и года, предшествующего предыдущему.

«Отчет о движении денежных средств» (ф. № 4) содержит сведения об остатке денежных средств на начало отчетного года и конец отчетного периода, о движении денежных средств (по направлениям) по текущей, инвестиционной и финансовой деятельности за отчетный период и за аналогичный период предыдущего года и влиянии изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю.

«Пояснения к бухгалтерскому балансу и Отчету о финансовых результатах» состоят из девяти разделов.

Раздел 1 *«Нематериальные активы и расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)»* включает следующие подразделы:

1.1. «Наличие и движение нематериальных активов».

1.2. «Первоначальная стоимость нематериальных активов, созданных самой организацией».

1.3. «Нематериальные активы с полностью погашенной стоимостью».

1.4. «Наличие и движение НИОКР».

1.5. «Незаконченные и неоформленные НИОКР и незаконченные операции по приобретению нематериальных активов».

В подразделе 1.1 по нематериальным активам в целом и их отдельным видам указываются сведения об их наличии на начало года и конец периода (с указанием первоначальной стоимости, накопленной амортизации, убытков от обесценения), их поступления, выбытия, начисленной за год амортизации, осуществленной переоценке.

В подразделах 1.2 и 1.3 указываются соответствующие данные по нематериальным активам в целом и их отдельным видам на отчетную дату отчетного периода, 31 декабря предыдущего года и 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

В *подразделе 1.4* по всем НИОКР и их отдельным объектам и группам объектов указываются данные о первоначальной стоимости и части стоимости, списанной на расходы на начало года, поступления, выбытии за период и на конец периода.

В *подразделе 1.5* содержатся сведения о затратах по незаконченным исследованиям и разработкам (всего и по отдельным видам НИОКР) на начало года и на конец периода, затратах за период, в том числе списанных как не давших положительного результата и по НИОКР, принятых в качестве нематериальных активов или НИОКР.

Раздел 2 «**Основные средства**» имеет четыре подраздела:

2.1. «Наличие и движение основных средств».

2.2. «Незавершенные капитальные вложения».

2.3. «Изменение стоимости основных средств в результате достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации».

2.4. «Иное использование основных средств».

В *подразделе 2.1* по основным средствам и группам основных средств, доходным вложениям и их группам (объектам) указывают первоначальную стоимость и накопленную амортизацию на начало года и конец отчетного периода, по поступившим и выбывшим объектам за отчетный период и по переоцененным объектам.

В *подразделе 2.2* по незавершенным капитальным вложениям в целом и по группам объектов указывают затраты на начало года и на конец отчетного периода, затраты за период, списанные затраты, стоимость принятых объектов основных средств.

В *подразделе 2.3* указываются за отчетный и предыдущие годы общее увеличение и уменьшение стоимости основных средств в результате осуществления указанных действий и соответствующие расходы по отдельным объектам.

В *подразделе 2.4* указывают переданные и полученные в аренду основные средства, объекты, находящиеся в процессе регистрации и переведенные на консервацию на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему.

По разделу 3 «**Финансовые вложения**» предусмотрены два подраздела:

3.1. «Наличие и движение финансовых вложений».

3.2. «Иное использование финансовых вложений».

В *подразделе 3.1* по долгосрочным и краткосрочным финансовым вложениям и их отдельным видам указывают первоначальную стоимость и накопленную корректировку на начало года, на конец отчетного периода, по поступившим и выбывшим финансовым вло-

жениям, о начисленных процентах в отчетном периоде и о текущей рыночной стоимости финансовых вложений. При этом накопленная корректировка определяется:

- по финансовым вложениям, по которым можно определить текущую рыночную стоимость, как разница между первоначальной и текущей рыночной стоимостью;
- по долговым ценным бумагам — как начисленная в течение срока обращения разница между первоначальной и номинальной стоимостью;
- по финансовым вложениям, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, как величина резерва под обесценение финансовых вложений, созданного на предыдущую отчетную дату.

По разделу 4 «*Запасы*» имеются два подраздела:

4.1. «Наличие и движение запасов».

4.2. «Запасы в залоге».

По подразделу 4.1 указывают по всем запасам и их группам (видам) себестоимость и величину резерва под снижение стоимости на начало года, на конец отчетного периода, по поступившим и выбывшим запасам, а также суммы убытков от снижения стоимости запасов и оборот запасов между их группами (видами).

В подразделе 4.2 отражают на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему:

- запасы, не оплаченные на отчетную дату (всего и по группам, видам);
- запасы, находящиеся в залоге (всего и по группам, видам).

Раздел 5 «*Дебиторская и кредиторская задолженность*» имеет четыре подраздела:

5.1. «Наличие и движение дебиторской задолженности».

5.2. «Просроченная дебиторская задолженность».

5.3. «Наличие и движение кредиторской задолженности».

5.4. «Просроченная кредиторская задолженность».

В подразделе 5.1 по краткосрочной и долгосрочной задолженности и их видам показывают на начало года и конец периода задолженность, учтенную по условиям договора, и величину резерва по сомнительным долгам. В колонках графы «Изменение за период» отражают увеличение сумм долга, причитающиеся проценты, штрафы и иные начисления, погашение долга, восстановление резерва, перевод из долгосрочной задолженности в краткосрочную.

В подразделах 5.2 и 5.4 показывают общие суммы просроченных задолженностей и по их отдельным видам на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предшествующего отчетного периода

и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему. При этом на каждую указанную дату отражают суммы, учтенные по условиям договора, и балансовую стоимость задолженностей.

В *подразделе 5.3* по долгосрочной, краткосрочной и видам кредиторской задолженности показывают их величину на начало года и конец отчетного периода, их увеличение, причитающиеся начисления, погашение, списание, перевод из долгосрочной в краткосрочную.

В разделе 6 *«Затраты на производство»* отражают за отчетный и предыдущий годы затраты по каждому элементу (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие затраты), итоговую сумму по элементам затрат, изменение остатков незавершенного производства, готовой продукции и др., итоговую сумму расходов по обычным видам деятельности.

В разделе 7 *«Оценочные обязательства»* по каждому виду оценочных обязательств и итоговой сумме показывают остаток на начало года и конец периода, суммы признанных, погашенных и списанных как избыточных сумм оценочных обязательств.

В разделе 8 *«Обеспечение обязательств»* указывают на отчетную дату отчетного периода, на 31 декабря предыдущего года и на 31 декабря года, предшествующего предыдущему, полученные и выданные обязательства по их видам и итоговым суммам.

В разделе 9 *«Государственная помощь»* отражают общую сумму полученных бюджетных средств и направления их использования за отчетный и предыдущий годы.

Во второй части раздела 9 приведены данные о бюджетных кредитах (всего и по наименованиям цели) за отчетный и предыдущий годы на начало года, полученных за год, возвращенных за год и на конец года.

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.

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.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация указывает изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

В акционерных обществах в пояснительной записке целесообразно указывать состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (заработная плата, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления — льготы и привилегии).

Кроме того, в пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, данные о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, будущих капиталовложениях, экономических мероприятиях и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

14.10. ПОРЯДОК И СРОКИ ПРЕДСТАВЛЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» (1) и другими специальными федеральными законами организации представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности является календарный год — с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Первым отчетным годом является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по 31 декабря того же календарного года включительно.

Если государственная регистрация экономического субъекта произведена после 30 сентября, первым отчетным годом является (если иное не установлено экономическим субъектом) период с даты государственной регистрации по 31 декабря календарного года, следующего за годом государственной регистрации, включительно.

Отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с 1 января по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Первым отчетным периодом для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности является период с даты государственной регистрации экономического субъекта по отчетную дату периода, за который составляется промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность, включительно.

Датой, на которую составляется бухгалтерская (финансовая) отчетность (отчетной датой), является последний календарный день отчетного периода, за исключением случаев реорганизации и ликвидации юридического лица.

Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Указанные экземпляры составляют государственный информационный ресурс. Заинтересованным лицам обеспечивается доступ к указанному ресурсу, за исключением случаев, когда в интересах сохранения государственной тайны такой доступ должен быть ограничен.

Порядок представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также правила пользования (включая плату за пользование) государственным информационным ресурсом утверждаются федеральным органом и в сфере государственной статистической деятельности.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, предусмотренном учредительными документами организации.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штампе почтовой организации. Если дата представления отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., — которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

Глава 15

УЧЕТ ЦЕННОСТЕЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

15.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

4. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

5. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н¹.

7. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

15.2. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Имущество, не принадлежащее организации, учитывают на забалансовых счетах. Учет операции на забалансовых счетах осуществляется без применения двойной записи (внесистемно). Полученные ценности либо возникшие обязательства учитывают по дебету

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

забалансовых счетов, а выбытие ценностей или погашение обязательств — по кредиту счетов.

Аналитический учет по каждому забалансовому счету осуществляется в общепринятых учетных регистрах либо в формах, разрабатываемых организацией самостоятельно.

15.3. УЧЕТ АРЕНДОВАННЫХ И СДАНЫХ В АРЕНДУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

На забалансовых счетах учитывают основные средства, полученные арендатором по договору аренды, а также по лизинговым операциям.

Учет арендованных основных средств по договору текущей аренды. Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды.

Для учета расчетов с арендодателями используют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Начисление арендной платы отражают по дебету счетов издержек производства или обращения и кредиту счета 76. Оплаченную задолженность списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 76.

Стоимость арендованных основных средств при их возвращении арендодателю списывают у арендатора с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами России, учитывают на счете 001 обособленно.

Учет лизинговых операций. В зависимости от учетной политики лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или лизингополучателя.

Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то у лизингодателя оно отражается по дебету счета 011 «Основные средства, сданные в аренду». Все остальные бухгалтерские записи по передаче лизингового имущества лизингополучателю указаны в § 4.9.

При возвращении лизингового имущества лизингодателю оно списывается у него с кредита забалансового счета 011 «Основные средства, сданные в аренду».

Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сданные в аренду» ведут по арендаторам, по каждому объекту основных

средств, сланных в аренду. Основные средства, сланные в аренду, находящиеся за пределами Российской Федерации, учитывают на счете 011 обособленно.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя оно отражается по дебету счета 001 «Арендованные основные средства». При возвращении лизингового имущества лизингодателю или выкупе его лизингополучателем оно списывается у него с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

15.4. УЧЕТ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ, ПРИНЯТЫХ НА ОТВЕТСТВЕННОЕ ХРАНЕНИЕ, В ПЕРЕРАБОТКУ И НА КОМИССИЮ

Для обобщения информации о наличии и движении товарно-материальных ценностей (ТМЦ), принятых на ответственное хранение, используют забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Организации-покупатели приходят по счету 002 ТМЦ, принятые на ответственное хранение, в случае отказа от акцепта счетов — платежных требований на полученные ценности, получения от поставщиков неоплаченных ТМЦ, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты, и в ряде других случаев.

ТМЦ, принятые на ответственное хранение, учитывают на счете 002 в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах, или в счетах — платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 осуществляется по организациям-владельцам, сортам и местам хранения ТМЦ.

Для учета товаров, принятых на комиссию, комиссионеры используют забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию». Принятые товары учитывают на счете 004 в ценах, предусмотренных приемо-сдаточными актами. Реализованные товары списывают со счета 004.

Аналитический учет по счету 004 ведут по видам товаров и организациям (лицам)-комитентам.

Организации, вырабатывающие продукцию из давальческого сырья, учитывают полученные сырье и материалы по дебету забалансового счета 003 «Материалы, принятые в обработку». Учет ведется по заказчикам, по видам ценностей в оценке, указанной в договоре.

Расходы по переработке давальческого сырья учитывают у переработчика по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита

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

Стоимость переданной давальцу готовой продукции (без учета стоимости сырья и материалов) отражается у переработчика по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи». Затраты по переработке дavalьческого сырья списывают в дебет счета 90 с кредита счета 20.

Деятельность переработчиков по переработке дavalьческого сырья признается налоговым законодательством производственной и поэтому подлежит налогообложению (НДС, акцизами, налогами с оборота). Начисленные суммы НДС и акцизов отражают по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Переработанное дavalьческое сырье списывают у переработчика с кредита счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

15.5. УЧЕТ ОБОРУДОВАНИЯ ДЛЯ МОНТАЖА

Строительные организации учитывают принятое от заказчиков оборудование на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Учет осуществляется по заказчикам и видам оборудования по ценам, указанным в договорах. Приемка оборудования оформляется актом «Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж». У заказчика оборудование учитывается на счете 07 «Оборудование к установке».

Затраты по монтажу оборудования учитываются у строительной организации по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов (70, 69 и др.). По окончании работ затраты списываются с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Продажи».

Стоимость законченного объекта у строительной организации отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90. Начисленные налоги (НДС, акцизы) отражаются на счетах 90, 68.

15.6. УЧЕТ БЛАНКОВ СТРОГОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Бланки ценных бумаг и другие бланки строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов и др.) учитывают на счете 006 «Бланки строгой отчетности». Перечень документов строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливает организация. Бланки строгой отчетности учитывают на счете 006 в условной оценке.

Аналитический учет по счету 006 ведут по видам бланков строгой отчетности и местам их хранения.

15.7. УЧЕТ И СРОКИ СПИСАНИЯ В УБЫТОК ЗАДОЛЖЕННОСТИ НЕПЛАТЕЖЕСПОСОБНЫХ ДЕБИТОРОВ

Для обобщения информации о состоянии дебиторской задолженности, списанной на убыток вследствие неплатежеспособности должников, используют счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Эта задолженность учитывается за балансом в течение пяти лет с момента списания или до момента ее погашения.

В случае погашения указанной задолженности поступившие платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно погашенную задолженность списывают с кредита счета 007.

Аналитический учет по счету 007 ведут по каждому должнику и каждому списанному в убыток долгу.

15.8. УЧЕТ ОПЕРАЦИЙ ПО ОБЕСПЕЧЕНИЮ И ИСПОЛНЕНИЮ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ. УЧЕТ ЗАЛОГОВЫХ ОПЕРАЦИЙ

Залогодержатель осуществляет синтетический учет полученного в залог имущества по дебету забалансового счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные».

Аналитический учет ведется по каждому полученному залогу. Оценка обеспечения устанавливается по согласованию сторон. При отсутствии в договоре о залоге оценки сумма обеспечения определяется с учетом сумм основного долга, неустойки, процентов за неправомерное пользование чужими средствами, возмещения убытков, обусловленных просрочкой исполнения обязательств, расходов на содержание залоговой вещи и по взысканию долга. Возвращенный залог залогодателю списывают с кредита счета 008.

Залогодатель учитывает выданные обеспечения по дебету счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Переданное в залог имущество учитывается обособленно на открываемых для этой цели субсчетах по соответствующим синтетическим счетам, т. е. производятся внутренние записи по синтетическим счетам имущества. Возвращенное залогодержателем имущество залогодатель списывает с кредита счета 009. Одновременно отражается возврат имущества по соответствующим синтетическим счетам счетов учета имущества.

Учет операций, связанных с удержанием имущества. Кредитор, в распоряжении которого находится имущество должника, может превратить его в предмет залога с правом возмещения расходов по хранению имущества, но без права пользоваться и распоряжаться им. Удерживаемое имущество отражается по дебету счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». После исполнения обязательства должником стоимость возвращенного ему имущества списывается кредитором с кредита счета 008.

Дебитор, имущество которого удерживается кредитором, учитывает его в качестве выданного обеспечения на дебете счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». При возвращении кредитором имущества его стоимость списывается с кредита счета 009.

Учет операций, связанных с поручительством. По договору поручительства третье лицо (поручитель) обязуется нести за должника ответственность перед кредитором в случае неисполнения дебитором своих обязательств. Договор заключается между кредитором и поручителем.

Кредитор при осуществлении сделки по договору поручительства сумму полученного поручительства записывает в дебет счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». После исполнения дебитором своих обязательств сумма поручительства списывается с кредита счета 008.

Поручитель свое обязательство за должника отражает по дебету счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Сумму начисленного вознаграждения поручителю (если оно предусмотрено договором) отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сумму НДС с вознаграждения — по дебету счета 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». После исполнения дебитором своих обязательств обязательство поручителя списывается с кредита счета 009.

Учет операций, связанных с банковской гарантией. Банковская гарантия — это письменное обязательство гаранта, выданное по просьбе другого лица (принципала), по которому гарант должен оплатить кредитору принципала (бенефициару) определенную денежную сумму при наличии условий, предусмотренных обязательством.

Выданное письменное обязательство гаранта отражается у бенефициара по дебету счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные», а у гаранта и принципала — по дебету счета 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Прекращение банковской гарантии в связи с исполнением обеспеченного ею обя-

зательства отражается у бенефициара по кредиту счета 008, а у гаранта и принципала — по кредиту счета 009.

Прекращение банковской гарантии происходит при погашении долга перед бенефициаром; окончании срока, указанного в гарантии; отказе бенефициара от своих прав по гарантии и возвращении ее гаранту или путем письменного заявления бенефициара об освобождении гаранта от его обязательств.

Принципал уплачивает гаранту вознаграждение за выдачу банковской гарантии. Гарант учитывает операции по обеспечению обязательств таким же образом, как и поручитель.

15.9. УЧЕТ ИЗНОСА ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

Для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного хозяйства, дорожного хозяйства и т. п.) используют счет 010 «Износ основных средств». Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений. Счет 010 используется также некоммерческими организациями для учета амортизации по основным средствам.

При выбытии отдельных объектов основных средств сумма износа по ним списывается со счета 010 «Износ основных средств».

Аналитический учет по счету 010 «Износ основных средств» ведется по каждому объекту.

Глава 16

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ УПРОЩЕННОЙ ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

16.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части I—IV.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части первая и вторая¹.

4. Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

5. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н¹.

6. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н¹.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/08. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 октября 2008 г. № 106н.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». ПБУ 3/2006. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н¹.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 июля 1999 г. № 43н¹.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов». ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 9 июня 2001 г. № 44н¹.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н¹.

12. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». ПБУ 7/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н¹.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные факты». ПБУ 8/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 13 декабря 2001 г. № 167н¹.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 32н¹.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 6 мая 1999 г. № 33н¹.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н.

17. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н.

18. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

19. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а¹.

20. О формах бухгалтерской отчетности организации. Приказ Министерства финансов РФ от 2 июля 2010 г. № 66н¹.

21. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства. Указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У.

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

16.2. ОСОБЕННОСТИ ВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ

Малое предприятие само выбирает форму бухгалтерского учета, исходя из потребности своего производства и управления, их сложности и численности работающих. При этом малое предприятие может приспособлять применяемые учетные регистры к специфике своей работы при соблюдении основных принципов ведения учета.

На малых предприятиях с простым технологическим процессом производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, имеющих незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 300 в месяц), учет может осуществляться по упрощенной форме учета.

Для организации учета по упрощенной форме учета малым предприятиям рекомендуется составить на основе типового Плана счетов рабочий план счетов (табл. 16.1).

Таблица 16.1

Рабочий план счетов малых предприятий

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Группируемые счета
Внеоборотные активы	Основные средства	01	01, 03, 04
	Амортизация основных средств	02	02, 05
	Вложения во внеоборотные активы	08	08
Производственные запасы	Материалы	10	07, 10, 11, 15, 16
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	19
Затраты на производство	Основное производство	20	20, 21, 23, 25, 26, 28, 29, 44, 97
Готовая продукция и товары	Готовая продукция и товары	43	40, 41, 42, 43, 45
Денежные средства и финансовые вложения	Касса	50	
	Расчетные счета	51	
	Специальные счета в банках	55	52, 55, 57
	Финансовые вложения	58	58

Окончание таблицы 16.1

Раздел	Наименование счета	Номер счета	Группируемые счета
Расчеты	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	60
	Расчеты по налогам и сборам	68	68, 69
	Расчеты по кредитам и займам	66	66, 67, 86
	Расчеты по оплате труда	70	70
	Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	62, 71, 73, 75, 76
Капитал	Уставный капитал	80	80
	Добавочный капитал	82	82, 83, 98
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	84
Финансовые результаты	Продажи	90	90, 91
	Недостачи и потери от порчи ценностей	94	94
	Прибыли и убытки	99	99, 91

В связи с переходом на сокращенный план счетов малым предприятиям рекомендуется внести ряд изменений в общепринятый порядок учета производственных ресурсов, затрат на производство продукции и финансовых результатов.

На счете 01 «Основные средства», помимо основных средств, рекомендуется обособленно учитывать нематериальные активы и доходные вложения в материальные ценности. Амортизация основных средств, нематериальных активов и доходных вложений в материальные ценности учитывается обособленно на счете 02 «Амортизация основных средств».

Сумму амортизации по выбывающим внеоборотным активам списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Расходы, связанные с выбытием внеоборотных активов, а также их недоамортизированная часть списываются в дебет счета 90 «Продажи». В случае продажи внеоборотных активов их остаточная стоимость и расходы по продаже списываются в дебет счета 90 «Продажи». Выручка от продажи учитывается по кредиту счета 90.

Все производственные запасы на малых предприятиях рекомендуется учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Аналитический учет сырья и материалов целесообразно осуществлять либо по ценам поставщиков, либо по плановой себестоимости заготовления. Транспортно-заготовительные расходы по доставке сырья и материалов или отклонения фактической себестоимости заготовления от плановой учитываются на аналитическом счете указанных отклонений, открываемого в дополнение синтетического счета 10 «Материалы». Израсходованные материалы целесообразно оценивать по средневзвешенной себестоимости.

НДС по приобретенным внеоборотным активам и материальным заказам учитывается на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» в общеустановленном порядке.

Затраты по производству продукции, выполнение работ, оказание услуг на малых предприятиях рекомендуется учитывать на счете 20 «Основное производство».

При значительном количестве производимой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг на каждый их вид целесообразно открывать отдельный аналитический счет для учета затрат на производство по отдельным статьям затрат (материалы, заработная плата и др.) и изготовленной продукции (работ, услуг).

В дополнение к синтетическому счету 20 «Основное производство» на таких предприятиях целесообразно открывать счет 26 «Общехозяйственные расходы» для учета соответствующих затрат. Затраты на проведение всех видов ремонтов основных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим статьям затрат (материалы, заработная плата и др.) либо по счету 20 «Основное производство», либо по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

Если ремонтные работы выполняются подрядным способом, то затраты на ремонт учитываются либо на счете 20, либо на счете 26 (если этот счет введен в план счетов).

По окончании месяца общехозяйственные расходы списываются на счет 20 «Основное производство».

При учете производственных ресурсов, затрат на производство продукции и калькулировании себестоимости продукции на малых предприятиях целесообразно руководствоваться отраслевыми указаниями, разработанными министерствами и ведомствами на основе типовых по согласованию с Минфином России для предприятий подведомственных отраслей.

При кассовом методе учета доходов и расходов затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), отражаются на счете 20 «Основное производство» только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, выплаченной оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других опла-

ченных затрат. Фактическая себестоимость отгруженных (проданных) ценностей (работ, услуг) отражается обособленно на дебете счета 43 «Готовая продукция и товары» до момента поступления денежных средств.

Учет готовой продукции и товаров осуществляется на счете 43 «Готовая продукция и товары». Поступившая на склад готовая продукция учитывается по дебету счета 43 с кредита счета 20 в течение месяца по плановой себестоимости или по другим учетным ценам. По окончании месяца плановая себестоимость или другая учетная цена доводится до фактической себестоимости.

Товары, приобретаемые для продажи, принимаются к учету по стоимости приобретения с дальнейшим их списанием при выбытии по методу средневзвешенной себестоимости.

Учет продажи продукции (работ, услуг), а также определение финансового результата по этим операциям осуществляются на счете 90 «Продажи». Операции по неосновной деятельности учитывают либо на отдельном счете 91 «Прочие доходы и расходы», либо на счете 90.

При поступлении денежных средств дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 90 «Продажи» или счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», после этого списывают себестоимость проданной продукции (работ, услуг) с кредита счета 43 в дебет счета 90.

В случае выполнения своих обязательств покупателем иным способом (по договору мены, зачету взаимной задолженности и т. п.) кредитовая запись по счету 90 «Продажи» корреспондируется с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Малые предприятия, имеющие значительное количество объектов учета, недлительный цикл производственного процесса и учитывающие общехозяйственные расходы обособленно от прямых, могут списывать общехозяйственные расходы на затраты по продаже продукции (счет 90 «Продажи»). При таком списании производственная себестоимость продукции исчисляется без учета общехозяйственных расходов и будет несопоставима с производственной себестоимостью предприятий, не учитывающих общехозяйственные расходы на отдельном синтетическом счете.

Малые предприятия, имеющие финансовые вложения, учитывают их на счете 58 «Финансовые вложения» с обособленным отражением на отдельных аналитических счетах указанных вложений до одного года и свыше одного года.

Учет ссуд банка, заемных и целевых средств осуществляется малым предприятием на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» по их видам и срокам погашения.

Учет всех видов дебиторской и кредиторской задолженности осуществляется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Расчеты производятся в развернутом виде: по дебету — возникновение дебиторской задолженности и погашение кредиторской, по кредиту — возникновение кредиторской задолженности и погашение дебиторской.

Финансовые результаты и их использование учитываются на счете 99 «Прибыли и убытки».

В течение года суммы прибыли и ее использование отражаются в соответствующем регистре развернуто: по кредиту счета нарастающим итогом показывают прибыль, а по дебету счета — ее использование.

По окончании года на дату составления бухгалтерской отчетности оставшаяся часть прибыли перечисляется со счета 99 на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При упрощенной форме учета в качестве регистра синтетического учета используют Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а в качестве регистров аналитического учета — следующие ведомости:

- учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (ф. № В-1);
- учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (ф. № В-2);
- учета затрат на производство (ф. № В-3);
- учета денежных средств и фондов (ф. № В-4);
- учета расчетов и прочих операций (ф. № В-5);
- учета реализации (ф. № В-6);
- учета расчетов с поставщиками (ф. № В-7);
- учета оплаты труда (ф. № В-8);
- шахматную (ф. № В-9).

Ведение Книги учета фактов хозяйственной деятельности и ведомости учета заработной платы является обязательным, остальные ведомости ведутся по мере необходимости. В этом случае Книга учета фактов хозяйственной деятельности является регистром не только синтетического, но и аналитического учета.

Форма Книги учета фактов хозяйственной деятельности приведена ниже.

В Книге учета фактов хозяйственной операции записывают ее порядковый номер, номер и дату документа, содержание операции, сумму, увеличение и уменьшение по счетам учета имущества, обязательств и процессов.

При открытии Книги в ней записывают остатки по каждому счету.

Книгу можно вести в виде ведомости, открывая ее на каждый месяц, или в форме Книги, предназначенной для учета операций за весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги записывают число содержащихся в ней страниц, заверяемое подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Предложенная Минфином России форма Книги учета фактов хозяйственной деятельности является чрезвычайно удачной, поскольку в ней хронологическая запись сочетается с систематической. Она может совмещать синтетический учет с аналитическим и, кроме того, выполняет функции оборотной ведомости, поскольку содержит данные о начальных и конечных остатках по каждому счету и о дебетовых и кредитовых оборотах по ним. Следует отметить также простоту заполнения Книги и наглядность записей в ней.

Ведомости форм № В-1—В-9 предназначены для аналитического учета имущества, обязательств и процессов. В них записывают показатели характеристики соответствующих объектов учета, их наличия на начало периода, поступления или расхода и наличия на конец периода. Например, в ведомости учета производственных запасов и товаров указывают порядковый номер каждого вида материалов и товаров, единицу измерения, цену, остаток на начало месяца в количественном и стоимостном выражении, приход, расход и остаток на конец месяца также в количественном и стоимостном выражении.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества ежедневно совершаемых хозяйственных операций.

Если количество хозяйственных операций незначительно, то их вначале записывают в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а после этого — в соответствующие ведомости. Например, операция по поступлению денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе «Сумма», по дебету счета 50 «Касса», кредиту счета 51 «Расчетные счета» Книги учета фактов хозяйственной деятельности, а затем в ведомостях по учету денежных средств и фондов (ф. № В-4), открываемых отдельно на кассовые операции и на операции по расчетному счету.

Если на предприятии совершается значительное количество хозяйственных операций, их можно записывать вначале в соответствующие ведомости, а итоговые данные ведомостей за месяц записывать в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности.

Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу можно использовать кредитовый принцип записи оборотов ведомостей в Книге учета фактов хозяйственной деятельности. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги учета фактов хозяйственной деятельности записывают общую сумму кредитового оборота счета ведомости, а затем расшифровывают ее частными суммами по соответствующим счетам Книги.

Например, по данным ведомости учета производственных запасов и готовой продукции (ф. № В-2) общий расход материалов составил 100 тыс. руб., в том числе на производство отпущено материалов на 90 тыс. руб. и в реализацию — на 10 тыс. руб. В Книге учета фактов хозяйственной деятельности данные ведомости (ф. № В-2) будут отражены следующим образом: в графе «Сумма» и по кредиту счета 10 «Материалы» — в сумме 100 тыс. руб., по дебету счета 20 «Основное производство» — в сумме 90 тыс. руб., по дебету счета 90 «Продажи» — в сумме 10 тыс. руб.

Таким же образом переносят кредитовые обороты из соответствующих ведомостей по каждому синтетическому счету.

При наличии у малого предприятия значительного количества объектов основных средств можно вести их учет в инвентарных карточках учета основных средств (ф. № ОС-6). На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств (ф. № ОС-8) ведут сводный учет движения основных средств по счету 01 «Основные средства» в ведомости по форме № В-1.

По окончании месяца в Книге подводят итоги, подсчитывают обороты по каждому счету и выводят конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используют для составления бухгалтерского баланса.

Для обобщения месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности и проверки правильности записей на счетах рекомендуется составить оборотную ведомость по счетам синтетического учета, являющуюся основой для составления бухгалтерского баланса.

При использовании ведомостей в качестве регистров аналитического учета их месячные итоги можно переносить в ведомость (шахматную) по форме № В-9. Эта ведомость является регистром синтетического учета и предназначена для обобщения данных, текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость открывается на каждый месяц.

Кредитовые обороты счетов из ведомостей форм № 1—8 переносят в ведомость по форме № 9 с расшифровкой их по дебетуемым счетам. По завершении разности по каждому счету подсчитывают сумму дебетового оборота, который должен быть равен дебетовому обороту в соответствующей ведомости.

Общий итог дебетовых оборотов должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету переносят в оборотную ведомость по синтетическим счетам, в которой подсчитывают сальдо.

В соответствии с законодательством для малых предприятий установлены упрощенные процедуры и формы отчетности.

Порядок ведения бухгалтерского учета в книге учета фактов хозяйственной деятельности и в ведомости учета затрат на производство составления бухгалтерского баланса и отчетов о прибылях и убытках и движении денежных средств приведен в § 16.3.

16.3. БУХГАЛТЕРСКИЕ ЗАПИСИ И СОСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТНОСТИ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ УПРОЩЕННОЙ ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Для ознакомления с порядком осуществления бухгалтерских записей и составлением основных форм бухгалтерской отчетности необходимо:

1. Открыть начальное сальдо по счетам в Книге учета фактов хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского баланса на начало месяца и примечаний к заданию.

2. Записать хозяйственные операции по счетам в Книге учета фактов хозяйственной деятельности.

3. Исчислить себестоимость всей готовой продукции, продукции А и Б.

4. Подсчитать обороты по каждому счету и вывести конечное сальдо по каждому счету.

5. Составить бухгалтерский баланс на конец отчетного периода.

6. Составить отчет о финансовых результатах за отчетный период.

7. Составить отчет о движении денежных средств.

Примечание.

Сумма амортизации основных средств на начало года составила 1000 тыс. руб.

Стоимость незавершенного производства на начало года составила 250 тыс. руб. (по продукции А — 150 тыс. руб.; по продукции

Б — 100 тыс. руб.), а на конец года — 200 тыс. руб. (по продукции А — 125 тыс. руб.; по продукции Б — 75 тыс. руб.).

Остатки денежных средств в кассе на начало года составили 100 тыс. руб., а на расчетных счетах — 1150 тыс. руб.

Задолженность по кредитам на начало года:

- по долгосрочным — 900 тыс. руб.;
- по краткосрочным — 750 тыс. руб.

Стоимость сырья и материалов на начало года составила 750 тыс. руб.

Состав кредиторской задолженности на начало года:

- поставщикам и подрядчикам — 500 тыс. руб.;
- персоналу организации — 200 тыс. руб.;
- органам социального страхования — 50 тыс. руб.;
- бюджету по налогу и сборам — 50 тыс. руб.

Учетной политикой предусмотрено общехозяйственные расходы списывать на счета учета затрат на производство.

Данные бухгалтерского баланса на начало месяца, хозяйственные операции за месяц, формы Книги учета фактов хозяйственной деятельности, ведомости учета затрат на производство, отчетов о финансовых результатах и о движении денежных средств приведены в табл. 16.2—16.7.

Методические указания

по выполнению сквозной задачи по бухгалтерскому учету

В соответствии с заданием по сквозной задаче ее выполнение следует начать с открытия счетов бухгалтерского учета.

Счета бухгалтерского учета открываются в Книге учета фактов хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского баланса в следующей последовательности:

- 01 «Основные средства»;
- 02 «Амортизация основных средств»;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы»;
- 19 «Налог на добавленную стоимость»;
- 20 «Основное производство»;
- 26 «Общехозяйственные расходы»;
- 43 «Готовая продукция и товары»;
- 44 «Расходы на продажу»;
- 50 «Касса»;
- 51 «Расчетные счета»;
- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»;
- 66 «Расчеты по кредитам и займам»;

Таблица 16.2

Форма по ОКУД 0710001

Бухгалтерский баланс

АКТИВ

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предшествующего предыдущему
1	2	3	4	5	6
I. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ					
	Нематериальные активы	1110			
	Результаты исследований и разработок	1120			
	Нематериальные поисковые активы	1130			
	Материальные поисковые активы	1140			
	Основные средства (6050–1050)	1150	5 0 0 0	5 0 0 0	4 8 0 0
	Доходные вложения в материальные ценности	1160			
	Финансовые вложения	1170			
	Отложенные налоговые активы	1180			
	Прочие внеоборотные активы	1190	1 0 0 0	1 0 0 0	1 1 0 0
	Итого по разделу I	1100	6 0 0 0	6 0 0 0	5 9 0 0
II. ОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ					
	Запасы (650 + 200)	1210	8 5 0	1 0 0 0	8 0 0
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	1220	1 0 0	1 0 0	5 0
	Дебиторская задолженность	1230	6 5 0	6 5 0	5 0 0
	Финансовые вложения (за исключением денежных эквивалентов)	1240			
	Денежные средства и денежные эквиваленты (100 + 1675)	1250	1 7 7 5	1 2 5 0	1 1 0 0
	Прочие оборотные активы	1260			
	Итого по разделу II	1200	3 3 7 5	3 0 0 0	2 4 5 0
	БАЛАНС	1600	9 3 7 5	9 0 0 0	8 3 5 0

Окончание таблицы 16.2

ПАССИВ						
Пояснения ¹	Наименование показателя	Код строки	На отчетную дату отчетного периода	На 31 декабря предыдущего года	На 31 декабря года, предшествующего предыдущему	
1	2	3	4	5	6	
III. КАПИТАЛ И РЕЗЕРВЫ						
	Уставный капитал (складочный капитал, уставный фонд, вклады товарищей)	1310	6 0 0 0	6 0 0 0	6 0 0 0	
	Собственные акции, выкупленные у акционеров ²	1320				
	Переоценка внеоборотных активов	1340				
	Добавочный капитал (без переоценки)	1350				
	Резервный капитал	1360				
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	1370	9 4 0	5 5 0	4 0 0	
	Итого по разделу III	1300	6 9 4 0	6 5 5 0	6 4 0 0	
III. ЦЕЛЕВОЕ ФИНАНСИРОВАНИЕ³						
	Паевой фонд	1310				
	Целевой капитал	1320				
	Целевые средства	1350				
	Фонд недвижимого и особо ценного движимого имущества	1360				
	Резервный и иные целевые фонды	1370				
	Итого по разделу III	1300				
IV. ДОЛГОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
	Заемные средства	1410	9 0 0	9 0 0	8 0 0	
	Отложенные налоговые обязательства	1420				
	Оценочные обязательства	1430				
	Прочие обязательства	1450				
	Итого по разделу IV	1400	9 0 0	9 0 0	8 0 0	
V. КРАТКОСРОЧНЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА						
	Заемные средства	1510	7 5 0	7 5 0	7 0 0	
	Кредиторская задолженность (500 + 50 + 50 + 185)	1520	7 8 5	8 0 0	4 5 0	
	Доходы будущих периодов	1530				
	Оценочные обязательства	1540				
	Прочие обязательства	1550				
	Итого по разделу V	1500	1 5 3 5	1 5 5 0	1 1 5 0	
	БАЛАНС	1700	9 3 7 5	9 0 0 0	8 3 5 0	

Таблица 16.3

Хозяйственные операции за месяц

№ п/п	Операции	Сумма, руб.
1	Акцептован счет поставщика за поступившее оборудование, не требующее монтажа: стоимость оборудования — 50 000, сумма НДС — 9000	59 000
2	Введено в эксплуатацию оборудование	50 000
3	Оплачена с расчетного счета задолженность поставщикам оборудования	59 000
4	Принята к зачету сумма НДС по поступившему оборудованию	9000
5	Поступили материалы поставщиков: стоимость материалов по ценам поставщика — 900 000, сумма НДС по материалам — 162 000	1 062 000
6	Оплачена задолженность поставщикам за материалы	1 062 000
7	Приняты к возмещению суммы НДС по оплаченным материалам	162 000
8	Отпущены материалы в том числе: на производство продукции (А — 625 000, Б — 300 000) — 925 000 на общехозяйственные нужды — 50 000 на затаривание и упаковку продукции — 25 000	1 000 000
9	Начислена заработная плата работникам в том числе: работным основного производства (по продукции А — 200 000, Б — 150 000) — 350 000 персоналу цехов и персоналу заводоуправления — 125 000 работникам по реализации продукции — 25 000	500 000
10	Начислено в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд и в фонды обязательного медицинского страхования	150 000
11	Начислен налог на имущество	8000
12	Начислена амортизация по основным средствам	50 000
13	Списываются общехозяйственные расходы	
14	Оприходовано готовой продукции по фактической себестоимости	
15	Предъявлен счет покупателю на отгруженную ему продукцию в сумме	2 655 000
16	Начислен НДС по отгруженной продукции	405 000
17	Списывается фактическая себестоимость отгруженной продукции	

Окончание таблицы 16.3

№ п/п	Операции	Сумма, руб.
18	Списываются расходы на продажу	
19	Поступили платежи за реализованную продукцию	2655000
20	Списывается финансовый результат от реализации продукции	
21	Начислен налог на доходы работников в размере 13% начисленной суммы оплаты труда (500 000 руб.)	65000
22	Получено в кассу для выдачи заработной платы работникам	450000
23	Выдана заработная плата работникам организации	450000
24	Получена в банке краткосрочная ссуда	50000
25	Начислены проценты по ссуде	5000
26	Уплачено в погашение задолженности по ссуде	55000
27	Списывается финансовый результат по счету 91 «Прочие доходы и расходы»	13000
28	Перечислены платежи на социальные нужды	150000
29	Начислен налог на прибыль в размере 20% суммы прибыли	
30	Перечислены в бюджет сумма НДС, сумма налога с оплаты труда работников, сумма налога на прибыль	
31	Списана чистая прибыль	

Таблица 16.4

Ведомость учета затрат на производство
за _____ 20__ г.

№ п/п	Виды продукции, работ, услуг	Дебет счета 20 с кредита счетов									Остаток незавершенного производства		Кредит счета 20 в дебет счетов			
		10	70	69	25	26			итого затрат	на начало месяца	на конец месяца	всего	в том числе			
													на склад (43)	реализовано (90)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	
1	А	625 000	200 000	60 000	—	150 000				1 035 000	150 000	125 000	1 060 000	1 060 000	1 060 000	
2	Б	300 000	150 000	45 000	—	112 500				607 500	100 000	75 000	632 500	632 500	632 500	
	Итого	925 000	350 000	105 000	—	262 500				1 642 500	250 000	200 000	1 692 500	1 692 500	1 692 500	

Книга учета фактов

№ п/п	Регистрация операций			01 «Основные средства»	
	Дата и номер доку- мента	Содержание операций	Сумма, руб.		
				дебет	кредит
		Начальное сальдо	10 000 000	6 000 000	—
1		Поступило оборудование от поставщиков	59 000		
2		Принято на учет оборудовани	50 000	50 000	
3		Оплачена стоимость оборудования	59 000		
4		Принята к зачету сумма НДС	9 000		
5		Поступили материалы от поставщиков	1 062 000		
6		Оплачена стоимость материалов	1 062 000		
7		Принята к зачету сумма НДС	162 000		
8		Списаны израсходованные материалы	1 000 000		
9		Начислена заработная плата	500 000		
10		Начислено органам социального страхова- ния	150 000		
11		Начислен налог на имущество	8 000		
12		Начислена амортизация	50 000		
13		Списываются общехозяйственные расходы	262 500		
14		Оприходована готовая продукция	1 692 500		
15		Отгружена готовая продукция покупателю	2 655 000		
16		Начислен НДС по проданной продукции	405 000		
17		Списывается себестоимость продукции	1 692 500		
18		Списываются расходы по продаже	57 500		
19		Поступили платежи за продукцию	2 655 000		
20		Списывается финансовый результат по основной деятельности	500 000		
21		Начислен НДФЛ (13%)	65 000		
22		Получено в кассу	450 000		
23		Выдана зарплата работникам	450 000		
24		Получена ссуда в банке	50 000		
25		Начислены проценты по ссуде	5 000		
26		Погашена задолженность по ссуде	55 000		
27		Списывается финансовый результат по неосновной деятельности	13 000		
28		Перечислен социальный налог	150 000		
29		Начислен налог на прибыль (20%)	97 400		
30		Перечислены в бюджет налоги	404 400		
31		Списана чистая прибыль	389 600		
		Оборот	16 220 400	50 000	—
		Сальдо конечное	10 424 600	6 050 000	—

Таблица 16.5

ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

№ п/п	Счета бухгалтерского учета							
	02 «Амортизация основных средств»		08 «Вложения во внеоборотные активы»		10 «Материалы»		19 «Налог на добавленную стоимость»	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	—	1 000 000	1 000 000	—	750 000	—	100 000	—
1			50 000				9000	
2				50 000				
3								
4								9000
5					900 000		162 000	
6								
7								162 000
8						1 000 000		
9								
10								
11								
12		50 000						
13								
14								
15								
16								
17								
18								
19								
20								
21								
22								
23								
24								
25								
26								
27								
28								
29								
30								
31								
	—	50 000	50 000	50 000	900 000	1 000 000	171 000	171 000
	—	1 050 000	1 000 000	—	650 000	—	100 000	—

№ п/п	Счета бухгалтерского учета							
	20 «Основное производство»		26 «Общехозяйственные расходы»		43 «Готовая продукция и товары»		44 «Расходы по продаже»	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	250 000	—	—	—	—	—	—	—
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8	925 000		50 000				25 000	
9	350 000		125 000				25 000	
10	105 000		37 500				7 500	
11								
12			50 000					
13	262 500			262 500				
14		1 692 500			1 692 500			
15								
16								
17						1 692 500		
18								
19								57 500
20								
21								
22								
23								
24								
25								
26								
27								
28								
29								
30								
31								
	1 642 500	1 692 500	2 620 500	262 500	1 692 500	1 692 500	57 500	57 500
	200 000	—	—	—	—	—	—	—

Продолжение таблицы 16.5

№ п/п	Счета бухгалтерского учета							
	50 «Касса»		51 «Расчетные счета»		60 «Расчеты с поставщиками»		62 «Расчеты с покупателями»	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	150 000	—	1 150 000	—	—	500 000	650 000	—
1						59 000		
2								
3				59 000	59 000			
4								
5						1 062 000		
6				1 062 000	1 062 000			
7								
8								
9								
10								
11								
12								
13								
14								
15							2 655 000	
16								
17								
18								
19			2 655 000					2 655 000
20								
21								
22	450 000			450 000				
23		450 000						
24			50 000					
25								
26				55 000				
27								
28				150 000				
29								
30				404 400				
31								
	450 000	450 000	2 705 000	2 180 400	1 121 000	1 121 000	2 655 000	2 655 000
	100 000	—	1 674 600	—	—	500 000	650 000	—

№ п/п	Счета бухгалтерского учета									
	66 «Расчеты по кредитам и займам»		68 «Расчеты с бюджетом»		69 «Расчеты по социальному страхованию»		70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»		80 «Уставный капитал»	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	250 000	—	—	—	—	—	—	—	—	
1										
2										
3										
4			9 000							
5										
6										
7			162 000							
8										
9								500 000		
10						150 000				
11				8 000						
12										
13										
14										
15										
16				405 000						
17										
18										
19										
20										
21				65 000			65 000			
22										
23							450 000			
24		50 000								
25		5 000								
26	55 000									
27										
28					150 000					
29				97 000						
30			404 000							
31										
	55 000	55 000	575 400	575 400	150 000	150 000	515 000	500 000	—	—
	—	1 650 000	—	50 000	—	50 000	—	185 000	—	6 000 000

Окончание таблицы 16.5

№ п/п	Счета бухгалтерского учета							
	84 «Нераспределенная прибыль»		90 «Продажи»		91 «Прочие доходы и расходы»		99 «Прибыли и убытки»	
	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит	дебет	кредит
	—	550 000	—	—	—	—	—	—
1								
2								
3								
4								
5								
6								
7								
8								
9								
10								
11					8000			
12								
13								
14								
15				2655 000				
16			405 000					
17			1692 500					
18			57 000					
19								
20			500 000					500 000
21								
22								
23								
24								
25					5000			
26								
27						13 000	13 000	
28								
29							97 400	
30								
31							389 600	
	—	389 600	2655 000	2655 400	13 000	13 000	500 000	500 000
	—	939 600	—	—	—	—	—	—

Таблица 16.6

Форма по ОКУД 0710002

Отчет о финансовых результатах

Пояснения	Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4	5
	Выручка ² Сч. 90 (2655 – 405)	2110	2250	2100
	Себестоимость продаж. Сч. 90, 26 (1692,5 – 269,5)	2120	(1430)	(1350)
	Валовая прибыль (убыток). (2250 – 1430)	2100	820	750
	Коммерческие расходы. Сч. 44	2210	(57)	(50)
	Управленческие расходы. Сч. 26	2220	(263)	(250)
	Прибыль (убыток) от продаж (820 – 57 – 262)	2200	500	450
	Доходы от участия в других организациях	2310		
	Проценты к получению	2320		
	Проценты к уплате. Сч. 91	2330	(5)	(25)
	Прочие доходы	2340		25
	Прочие расходы. Сч. 91	2350	(8)	
	Прибыль (убыток) до налогообложения (500 – 13)	2300	487	450
	Текущий налог на прибыль (487 × 20%)	2410	(97)	(90)
	в т. ч. постоянные налоговые обязательства (активы)	2421		
	Изменение отложенных налоговых обязательств	2430		
	Изменение отложенных налоговых активов	2450		
	Прочее	2460		
	Чистая прибыль (убыток) (487 – 97)	2400	390	360
СПРАВОЧНО				
	Результат от переоценки внеоборотных активов, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2510		
	Результат от прочих операций, не включаемый в чистую прибыль (убыток) периода	2520		
	Совокупный финансовый результат периода ¹	2500		
	Базовая прибыль (убыток) на акцию	2900		
	Разводненная прибыль (убыток) на акцию	2910		

Таблица 16.7

Форма по ОКУД 0710004

Отчет о движении денежных средств

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Денежные потоки от текущих операций			
Поступления — всего. Сч. 51	4110	□ □ □ □ 2 6 5 5	□ □ □ □ 2 1 2 5
в том числе:			
от продажи продукции, товаров, работ и услуг Сч. 51, 62	4111	□ □ □ □ 2 6 5 5	□ □ □ □ 2 1 0 0
арендных платежей, лицензионных платежей, роялти, комиссионных и иных аналогичных платежей	4112	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
от перепродажи финансовых вложений	4113	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
прочие поступления	4119	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ 2 5
Платежи — всего	4120	(□ □ □ □ 2 0 7 1)	(□ □ □ □ 1 9 5 0)
в том числе:			
поставщикам (подрядчикам) за сырье, материалы, работы, услуги. Сч. 51, 60	4121	(□ □ □ □ 1 0 6 2)	(□ □ □ □ 1 0 0 0)
в связи с оплатой труда работников. Сч. 51, 70	4122	(□ □ □ □ 4 5 0)	(□ □ □ □ 4 2 5)
процентов по долговым обязательствам. Сч. 51, 9	4123	(□ □ □ □ □ □ 5)	(□ □ □ □ □ □ 2 5)
налог на прибыль. Сч. 51, 68	4124	(□ □ □ □ □ □ 9 7)	(□ □ □ □ □ □ 9 0)
прочие платежи. Сч. 51, 68 (404,4—97,4), Сч. 69	4129	(□ □ □ □ 4 5 7)	(□ □ □ □ 4 1 0)
Сальдо денежных потоков от текущих операций (2655—2071)	4100	□ □ □ □ 5 8 4	□ □ □ □ 1 7 5
Денежные потоки от инвестиционных операций			
Поступления — всего	4210	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
в том числе:			
от продажи внеоборотных активов (кроме финансовых вложений)	4211	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
от продажи акций других организаций (долей участия)	4212	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
от возврата предоставленных займов, от продажи долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам)	4213	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
дивидендов, процентов по долговым финансовым вложениям и аналогичных поступлений от долевого участия в других организациях	4214	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
прочие поступления	4219	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
Платежи — всего	4220	(□ □ □ □ □ □ 5 9)	(□ □ □ □ □ □ 2 5)
в том числе:			
в связи с приобретением, созданием, модернизацией, реконструкцией и подготовкой к использованию внеоборотных активов. Сч. 60, 51	4221	(□ □ □ □ □ □ 5 9)	(□ □ □ □ □ □ 2 5)
в связи с приобретением акций других организаций (долей участия)	4222	(□ □ □ □ □ □ □ □)	(□ □ □ □ □ □ □ □)
в связи с приобретением долговых ценных бумаг (прав требования денежных средств к другим лицам), предоставление займов другим лицам	4223	(□ □ □ □ □ □ □ □)	(□ □ □ □ □ □ □ □)
процентов по долговым обязательствам, включаемым в стоимость инвестиционного актива	4224	(□ □ □ □ □ □ □ □)	(□ □ □ □ □ □ □ □)
прочие платежи	4229	(□ □ □ □ □ □ □ □)	(□ □ □ □ □ □ □ □)
Сальдо денежных потоков от инвестиционных операций	4200	(□ □ □ □ □ □ 5 9)	(□ □ □ □ □ □ 2 5)

Окончание таблицы 16.7

Наименование показателя	Код строки	За отчетный период	За аналогичный период предыдущего года
1	2	3	4
Денежные потоки от текущих операций			
Поступления — всего.	4310	□ □ □ □ □ 5 0	□ □ □ □ □ 1 0 0
в том числе:			
получение кредитов и займов Сч. 51, 62	4311	□ □ □ □ □ 5 0	□ □ □ □ □ 1 0 0
денежных вкладов собственников (участников)	4312	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
от выпуска акций, увеличения долей участия	4313	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
от выпуска облигаций, векселей и других долговых ценных бумаг и т.р.	4314	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
прочие поступления	4319	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □
Платежи — всего	4320	(□ □ □ □ □ 5 0)	(□ □ □ □ □ 1 0 0)
в том числе:			
собственникам (участникам) в связи с выкупом у них акций (долей участия) организаций или их выходом из состава участников	4321	(□ □ □ □ □ □ □ □)	(□ □ □ □ □ □ □ □)
на уплату дивидендов и иных платежей по распределению прибыли а пользу собственников (участников)	4322	(□ □ □ □ □ □ □ □)	(□ □ □ □ □ □ □ □)
в связи с погашением (выкупом) векселей и других долговых ценных бумаг, возврат кредитов и займов. Сч. 51, 66	4323	(□ □ □ □ □ 5 0)	(□ □ □ □ □ 1 0 0)
прочие платежи.	4329	(□ □ □ □ □ □ □ □)	(□ □ □ □ □ □ □ □)
Сальдо денежных потоков от финансовых операций	4300	□ □ □ □ □ 0	□ □ □ □ □ 0
Сальдо денежных потоков за отчетный период (584 – 59 – 0)	4400	□ □ □ □ □ 5 2 5	□ □ □ □ □ 1 5 0
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на начало отчетного периода Сч. 50, 51	4450	□ □ □ □ □ 1 2 5 0	□ □ □ □ □ 1 1 0 0
Остаток денежных средств и денежных эквивалентов на конец отчетного периода Сч. 50, 51	4500	□ □ □ □ □ 1 7 7 5	□ □ □ □ □ 1 2 5 0
Величина влияния изменений курса иностранной валюты по отношению к рублю	4490	□ □ □ □ □ □ □ □	□ □ □ □ □ □ □ □

- 68 «Расчеты по налогам и сборам»;
- 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;
- 80 «Уставный капитал»;
- 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- 90 «Продажи»;
- 91 «Прочие доходы и расходы»;
- 99 «Прибыли и убытки».

Счета 01, 08, 19, 20, 43, 44, 50, 51 — активные. Поэтому при открытии счетов сальдо по этим счетам отражают по дебету счетов.

Счета 60, 62, 84, 99 — активно-пассивные. Сальдо по этим счетам может быть и по дебету, и по кредиту счетов. Суммы, отраженные в активе баланса, записывают в дебет соответствующего активно-пассивного счета, а суммы, отраженные в пассиве баланса, — в кредит соответствующего счета. Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» ежемесячно закрываются и сальдо на конец месяца не имеют.

Не имеет начального сальдо также счет 26 «Общехозяйственные расходы».

Счета 66, 68, 69, 70, 80, как правило, пассивные. Сальдо по ним отражают обычно по кредиту счетов.

При открытии счетов бухгалтерского учета по данным бухгалтерского баланса целесообразно воспользоваться сведениями о счетах, по данным которых формируются статьи баланса. Шифры этих счетов указаны в бухгалтерском балансе после наименования соответствующей статьи.

Кроме того, нужно иметь в виду, что в бухгалтерском балансе данные по статьям отражаются в тысячах рублей, а по счетам бухгалтерского учета записывать остатки и хозяйственные операции необходимо в рублях.

При открытии счета 01 «Основные средства» необходимо иметь в виду, что в бухгалтерском балансе основные средства отражаются в остаточной стоимости, а в бухгалтерском учете они учитываются по первоначальной стоимости. Для определения первоначальной стоимости основных средств на начало года нужно к остаточной их стоимости на начало года (5 000 000 руб.) прибавить сумму амортизации основных средств, указанную в примечаниях (1 000 000 руб.). Полученную первоначальную стоимость основных средств записывают по строке «начальное сальдо» по счету 01 Книги учета фактов хозяйственной деятельности (6 000 000 руб.).

По счету 20 «Основное производство» в качестве начального сальдо записывают стоимость незавершенного производства на начало месяца, сведения о которой приведены в примечании

(250 000 руб.). Стоимость незавершенного производства на конец месяца составила по данным примечания 200 000 руб.

Для определения фактической себестоимости готовой продукции нужно к начальному сальдо по счету 20 (250 000 руб.) прибавить затраты отчетного месяца, учтенные по дебету счета 20, и из полученной совокупной суммы вычесть стоимость незавершенного производства на конец месяца (200 000 руб.).

Фактическую себестоимость видов продукции А и Б определяют в ведомости учета затрат на производство. Остатки незавершенного производства на начало и конец месяца по видам продукции указывают в ведомости (графы 12 и 13) по данным, указанным в примечаниях.

В графах 3, 4, 5, 7 ведомости записывают по видам продукции стоимость израсходованных материалов, суммы начисленной заработной платы, отчисления на социальные нужды, соответствующую долю общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы распределяются между видами продукции пропорционально сумме заработной платы рабочих, начисленной по видам продукции.

Себестоимость отдельных видов продукции определяют таким же образом, как и себестоимость всей готовой продукции: к незавершенному производству на начало месяца (графа 12) прибавляют затраты отчетного месяца (графа 11) и из совокупной суммы вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца (графа 13). Исчисленную себестоимость продукции А и Б указывают в графе 14, а при их продаже — в графе 16.

При открытии счетов по данным бухгалтерского баланса нужно иметь в виду, что по ряду балансовых статей указываются совокупные данные нескольких счетов. К таким статьям относится статья 1250 «Денежные средства и денежные эквиваленты». В примечаниях указаны составные части балансовой суммы по данной статье (по счету «Касса» необходимо отразить 100 000 руб., а по счету «Расчетные счета» — 1 150 000 руб.).

После записи всех хозяйственных операций по счетам Книги учета фактов хозяйственной деятельности необходимо подсчитать обороты по каждому счету и определить конечное сальдо. Сумму оборота по дебету счета определяют сложением всех сумм, записанных в дебете счета (без начального сальдо), сумму оборота по кредиту счета — суммированием всех сумм, записанных по кредиту счета (также без начального сальдо).

В активных счетах конечное сальдо определяют прибавлением к начальному остатку оборота по дебету счета и из полученной совокупной суммы вычитают оборот по кредиту. В пассивных счетах к начальному сальдо по кредиту прибавляют сумму кредитового оборота и из исчисленной суммы вычитают сумму дебетового оборота.

В активно-пассивных счетах к начальному остатку прибавляют оборот той же стороны счета и из исчисленной суммы вычитают оборот противоположной стороны счета.

После исчисления конечного сальдо по счетам составляют бухгалтерский баланс (в тыс. руб.). Следует при этом иметь в виду, что амортизируемое имущество отражается в балансе в остаточной стоимости. Поэтому по счету 01 «Основные средства» из первоначальной стоимости (конечное сальдо по счету 01) вычитают сумму амортизации (конечное сальдо по счету 02 «Амортизация основных средств») и полученную разницу указывают в балансе по строке 1150.

По статье «Денежные средства и денежные эквиваленты» актива баланса на конец месяца отражают совокупную сумму денежных средств в кассе и на расчетных счетах.

Отчет о финансовых результатах составляют по данным счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 41 «Готовая продукция и товары», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу». По графе 5 отчета приведены соответствующие данные по статьям за аналогичный период предыдущего года. При этом сумму выручки от продажи готовой продукции отчета определяют вычитанием из суммы выручки, отраженной по кредиту счета 90 начисленной суммы НДС, отраженной по дебету счета 90. По дебету счета 90 отражены также коммерческие расходы.

Следует иметь в виду, что по данным сквозной задачи общехозяйственные расходы включены в производственную себестоимость продукции. Поэтому при составлении отчета о финансовых результатах по строке «Себестоимость продаж» должна быть отражена себестоимость готовой продукции без общехозяйственных расходов. Общехозяйственные расходы отражаются по статье «Управленческие расходы». Сумма общехозяйственных расходов определяется по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

Валовую прибыль в отчете определяют вычитанием из выручки-нетто себестоимости проданной готовой продукции без общехозяйственных расходов.

Прибыль от продаж исчисляют вычитанием из валовой прибыли коммерческих и управленческих расходов. Для исчисления прибыли до налогообложения из прибыли от продаж вычитают проценты к уплате и прочие расходы и к полученной сумме прибавляют доходы от участия в других организациях, проценты к получению и прочие доходы. Чистая прибыль определяется вычитанием из прибыли до налогообложения текущего налога на прибыль.

Отчет о движении денежных средств составляют по данным счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55) и соответствующих записей в учетных регистрах.

Перед составлением данного отчета слушатель должен ознакомиться с материалом § 14.8 для уяснения различий между текущей, инвестиционной и финансовой деятельностью. В частности, следует обратить внимание на необходимость отражения выплат процентов по краткосрочным кредитам в разделе текущей деятельности, а самих полученных и погашенных краткосрочных кредитов — в разделе финансовой деятельности.

По материалам сквозной задачи остаток денежных средств на начало отчетного периода составил 1250 тыс. руб. (начальное сальдо счетов 50 и 51). Результат движения денежных средств от текущей деятельности составил 584 тыс. руб., от инвестиционной деятельности — 59 тыс. руб. (с минусом), от финансовой деятельности поступление и расход денежных средств составили одинаковую величину (50 тыс. руб.). Остаток денежных средств на конец периода составил 1775 тыс. руб. (конечное сальдо счетов 50 и 51).

После составления бухгалтерского баланса и отчетов о прибылях и убытках и о движении денежных средств необходимо дать оценку изменений по отдельным статьям этих отчетов (глава 18).

Глава 17

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

17.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

2. Федеральный закон от 24 июля 2007 г. № 209-ФЗ «О развитии малого и среднего предпринимательства в Российской Федерации».

3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая): Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ¹.

4. О классификации основных средств, включенных в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 11.

5. Об утверждении форм Книги учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, Книги учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, и порядков их заполнения: приказ Министерства финансов РФ от 22 октября 2012 г. № 135.

6. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/2001. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н¹.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2007. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н¹.

8. Единые нормы амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов народного хозяйства СССР. Утверж-

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

дены постановлением Совета Министров СССР от 22 апреля 1990 г. № 1072¹.

9. Порядок учета доходов и расходов хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей. Утвержден приказом Министерства финансов РФ и Министерства РФ по налогам и сборам от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430.

10. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а1.

11. Об утверждении формы Книги учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), и порядок ее заполнения: приказ Министерства финансов РФ от 11 декабря 2006 г. № 169н (в ред. приказа Министерства финансов РФ от 31 декабря 2008 г. № 159н).

12. О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указания Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У.

17.2. СОСТАВ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

При упрощенной системе объектом налогообложения признается один из показателей:

- доходы (налоговая ставка 6%);
- доходы, уменьшенные на величину расходов (налоговая ставка 15%).

При определении доходов учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав, а также прочие доходы в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества и имущественных прав.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

¹ В ред. последующих изменений и дополнений.

- приобретение, сооружение и изготовление основных средств и нематериальных активов, а также на достройку, дооборудование, реконструкцию, модернизацию и техническое перевооружение основных средств;
- ремонт основных средств и арендные платежи за арендуемое имущество;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда и выплату пособий по временной нетрудоспособности;
- обязательное страхование работников, имущества и ответственности, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;
- суммы НДС по оплаченным товарам (работам, услугам);
- другие расходы, перечисленные в п. 1 ст. 346.16 НК РФ.

Расходы на приобретение основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, налогоплательщик принимает в момент ввода основных средств в эксплуатацию.

При этом первоначальная стоимость основных средств и нематериальных активов определяется в порядке, установленном законодательством о бухгалтерском учете. Расходы на приобретение указанных объектов учитываются только по оплаченным объектам, используемым для предпринимательской деятельности.

Стоимость основных средств и нематериальных активов, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, включается в расходы в зависимости от срока полезного использования:

- до трех лет — в течение одного года;
- от трех до 15 лет включительно — в течение трех лет (50% стоимости основных средств в течение 1-го года, 30% — в течение 2-го года и 20% — в течение 3-го года);
- свыше 15 лет — в течение 10 лет равными долями. При этом стоимость имущества, приобретенного до даты перехода на упрощенную систему налогообложения, принимается равной его остаточной стоимости на момент перехода.

Определение сроков полезного использования основных средств осуществляется в соответствии с постановлением Правительства РФ о классификации основных средств (4). По объектам основных средств, не включенных в данную классификацию, сроки полезного использования определяются в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется в соответствии с п. 2 ст. 258 НК РФ.

В случае реализации или передачи приобретенных или созданных объектов основных средств и нематериальных активов до истечения трех лет с момента учета расходов на их приобретение или создание предприятие обязано пересчитать налоговую базу за весь период пользования указанными объектами до даты реализации (передачи) и уплатить дополнительную сумму налога и пени. По объектам со сроком использования свыше 15 лет обязательный срок использования установлен в 10 лет.

Материальными расходами считаются затраты на приобретение сырья и материалов, топлива, воды и энергии, используемых в производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг, при реализации продукции и на хозяйственные нужды. Детальный перечень материальных расходов приведен в ст. 254 НК РФ.

Расходы на оплату труда — это любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления (надбавки за работу в ночное время, совмещение профессий, работу в тяжелых и вредных условиях, сверхурочную работу и работу в выходные дни), премии и единовременные поощрительные начисления, расходы, связанные с содержанием работников, предусмотренные законодательством Российской Федерации и коллективными и трудовыми договорами.

Расходы на командировки — это стоимость проезда, расходы по найму жилого помещения, консульские, визовые и импортные расходы, суточные.

Большая часть расходов принимается в фактической сумме. В размере, не превышающем установленные нормы, принимаются расходы, перечисленные в § 8.11.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фактической оплаты.

При этом расходы учитываются в составе расходов с учетом следующих особенностей.

Материальные расходы, расходы на оплату труда, оплата процентов за пользование заемными средствами, оплата услуг третьих лиц учитываются в составе расходов в момент погашения задолженности. По материалам дополнительным условием является списание сырья и материалов в производство.

Расходы по оплате стоимости товаров, приобретенных для дальнейшей реализации, учитываются по мере реализации указанных товаров. Для целей налогообложения можно использовать один из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретения (ФИФО);
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

Сущность указанных методов оценки изложена в § 6.3.

Расходы, непосредственно связанные с реализацией указанных товаров, в том числе расходы по хранению, обслуживанию, транспортировке, учитываются в составе расходов также после их фактической оплаты.

Расходы на уплату налогов и сборов учитываются в фактически уплаченных суммах.

Расходы на приобретение, создание и реконструкцию (модернизацию, достройку, дооборудование) основных средств и нематериальных активов отражаются в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм. Указанные расходы учитываются только по указанным объектам, используемым при осуществлении предпринимательской деятельности.

При выдаче налогоплательщиком продавцу в оплату приобретаемых товаров (работ, услуг) или имущественных прав векселя расходы по приобретению указанных объектов учитываются после оплаты векселя. При использовании векселя, выданного третьим лицом, расходы по приобретению указанных выше объектов учитываются на дату передачи указанного векселя за приобретаемые объекты. Указанные расходы учитываются исходя из цены договора, но не более суммы долгового обязательства, указанного в векселе.

Расходы, осуществленные после перехода на УСН с иных режимов налогообложения, признаются расходами, вычитаемыми из налоговой базы на дату их осуществления, если оплата таких расходов была осуществлена до перехода на УСН, либо на дату оплаты, если оплата произведена после перехода предприятия на УСН.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом налоговым периодом по единому налогу признается календарный год. Отчетными периодами считаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Как отмечалось, налоговые ставки устанавливаются: 1) либо по отношению к доходам (6%); 2) либо по отношению к доходам, уменьшенным на сумму расходов (15%). При использовании второй базы налогообложения возможны варианты, когда расходы могут быть равны доходам или даже превышать их. В таких случаях следует использовать норму об уплате минимального налога, который рассчитывается по ставке 1% налоговой базы в виде дохода.

Налогоплательщик, использующий в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов, имеет

право уменьшить исчисленную по итогам налогового периода налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов.

Налогоплательщик обязан хранить документы, подтверждающие объем и сумму понесенного убытка, уменьшающего налоговую базу, по каждому налоговому периоду в течение всего срока использования права на уменьшение налоговой базы на сумму убытка.

Уплата единого налога должна осуществляться в виде авансовых платежей.

Уплата авансовых платежей производится ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Уплата налога по итогам календарного года производится организацией не позднее 31 марта, а индивидуальными предпринимателями — не позднее 30 апреля, т. е. в сроки подачи деклараций указанными налогоплательщиками.

17.3. УЧЕТ ПРИ УПРОЩЕННОЙ СИСТЕМЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН)

Для исчисления налоговой базы и суммы налога налогоплательщики ведут налоговый учет в Книге учета доходов и расходов, утвержденной приказом Минфина России от 22 октября 2012 г. № 135н.

Указанная Книга открывается на один год, может вестись на бумажных носителях или в электронном виде, должна быть пронумерована и прошнурована. На последней странице Книги проставляется число страниц, заверяемое подписью руководителя или предпринимателя и печатью (при ее наличии у предпринимателя).

Исправление ошибок в Книге должно быть обосновано и подтверждено подписью руководителя организации (индивидуального предприятия) с указанием даты исправления и печатью организации (индивидуального предприятия).

Книга учета доходов и расходов состоит из четырех разделов.

Раздел I «Доходы и расходы» предназначен для записи доходов и расходов за каждый квартал. При этом графа 5 Книги заполняется только теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Порядок заполнения раздела I Книги учета доходов и расходов приведен в табл. 17.1 по данным следующего примера.

Пример

В первом квартале 2015 г. малым предприятием осуществлены платежи за поступившие материалы (50 000 руб.), по взносам на обязатель-

ное страхование (7000 руб.) и выплачена заработная плата работникам (50 000 руб.); выручка от продажи продукции и товаров составила 130 000 руб.

В целом расходы организации за первый квартал составили 107 000 руб. Превышение доходов над расходами составило 23 000 руб. (130 000 – 107 000), сумма налога за первый квартал – 3450 руб. (23 000 × 15% : 100%).

Таблица 17.1

Книга учета доходов и расходов организаций и индивидуальных предпринимателей, применяющих упрощенную систему налогообложения, на 20__ г.

I. Доходы и расходы

Регистрация			Сумма, руб.	
№ п/п	Дата и номер первичного документа	Содержание операции	Доходы, учитываемые при исчислении налоговой базы	Расходы, учитываемые при исчислении налоговой базы
1	Платежное поручение от 17 января 2015 г. № 1	Платежи за материалы	—	50 000
2	Выписка банка по расчетному счету от 23 января 2015 г. № 3	Выручка от продажи продукции	130 000	—
3	Приходный кассовый ордер, расчетно-платежная ведомость	Расходы по оплате труда		50 000
4	Платежное поручение	Взносы на обязательное пенсионное страхование	—	7 000
5	Итого за квартал		130 000	107 000
6	Итого за полугодие			
	Итого за год			

Справка к разделу I

010	Сумма полученных доходов за налоговый период	130 000 руб.
020	Сумма произведенных расходов за налоговый период	107 000 руб.
030	Сумма разницы между суммой уплаченного минимального налога и суммой исчисленного в общем порядке налога за предыдущий налоговый период	—
	Итого получено:	
040	доходов (стр. 010 – стр. 020 – стр. 030)	23 000 руб.
041	убытков (стр. 020 + стр. 030 – стр. 010)	—

Справочная часть раздела I заполняется налогоплательщиками, у которых объектом налогообложения являются «доходы, уменьшенные на величину расходов».

Раздел II «Расчет расходов на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемых при исчислении налоговой базы по налогу» заполняется в обязательном порядке теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. Налогоплательщики, выбравшие в качестве объекта налогообложения «доходы», также могут учитывать свои расходы (что необязательно).

В разделе указывают:

- наименование объектов основных средств и нематериальных активов (гр. 2);
- дату их оплаты (гр. 3);
- дату подачи документов на государственную регистрацию объектов основных средств (гр. 4);
- дату ввода в эксплуатацию объектов основных средств и нематериальных активов (гр. 5);
- первоначальную стоимость объектов (гр. 6);
- срок полезного использования (гр. 7);
- остаточную стоимость (гр. 8);
- количество кварталов эксплуатации (гр. 9);
- долю стоимости объектов, принимаемой в расходы за налоговый период (%) (гр. 10), а также за каждый квартал налогового периода (гр. 11);
- сумму расходов, учитываемых при исчислении налоговой базы (руб.), в том числе:
 - за каждый квартал налогового периода (гр. 12);
 - за налоговый период (гр. 13);
- сумму, включенную в расходы за предыдущие налоговые периоды применения УСН (гр. 14);
- оставшуюся часть расходов, подлежащих списанию в последующих отчетных (налоговых) периодах (гр. 15);
- дату выбытия (реализации) объектов (гр. 16).

Порядок учета расходов по разделу II и состав этих расходов определены п. 3 и 4 ст. 346.16, подп. 4 п. 2 ст. 346.17, п. 2.1 и 4 ст. 346.25 НК РФ. Указанные расходы отражаются в Книге в последнее число отчетного (налогового) периода в размере уплаченных сумм и принимаются в течение налогового периода равными долями за отчетные периоды.

Следует отметить, что в графе 6 Книги отражается первоначальная стоимость приобретенного (сооруженного, изготовленного самим предпринимателем) именно в период применения УСН.

Также установлено, что первоначальная стоимость объекта, купленного в период применения УСН, а также остаточная стоимость каждого объекта, приобретенного до перехода на УСН, отражается в Книге в том отчетном (налоговом) периоде, в котором произошло последним по времени одно из событий:

- ввод в эксплуатацию объекта основных средств (прием на бухгалтерский учет объекта НМА);
- передача документов на регистрацию прав на объект основных средств;
- оплата расходов на приобретение (сооружение, изготовление самим предприятием) объекта основных средств и НМА.

Такой же порядок действует при отражении изменения первоначальной стоимости объекта основных средств в случае его достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации и технического перевооружения.

Раздел III «Расчет суммы убытка, уменьшающего налоговую базу по налогу, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения за _____ 20__ года» заполняется организацией, выбравшей в качестве объекта налогообложения «доходы, уменьшенные на величину расходов» и получившей по итогам предыдущих лет убытки.

При заполнении раздела III следует иметь в виду, что налогоплательщики, применяющие УСН, вправе переносить убытки предыдущих периодов на будущее в полном объеме (если позволяет налоговая база).

С учетом указанных изменений суммы убытков отражаются в Книге следующим образом:

- по коду строки 010 — сумма не перенесенного на начало истекшего налогового периода убытка, полученного по итогам предыдущих налоговых периодов;
- по коду строки 120 — налоговая база за истекший налоговый период, которая может быть уменьшена на убытки предыдущих налоговых периодов;
- по коду строки 130 — сумма убытков, на которую налогоплательщик фактически уменьшил налоговую базу за истекший налоговый период;
- по коду строки 140 — сумма убытка за истекший налоговый период;
- по коду строки 150 — сумма убытков на начало следующего налогового периода, которые налогоплательщик вправе перенести на будущие налоговые периоды — всего и в том числе за отдельные годы.

Раздел IV «Расходы, предусмотренные пунктом 3.1 статьи 346.21 Налогового кодекса Российской Федерации, уменьшающие сумму налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения (авансовых платежей по налогу) за отчетный (налоговый) период» заполняется налогоплательщиками, выбравшими в качестве объекта налогообложения «доходы».

В первых трех графах раздела указываются порядковый номер операций, дата и номер первичных документов, период, за который произведена уплата страховых взносов и выплата пособий по временной нетрудоспособности, в графах 4–9 — суммы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, на социальное страхование на случай временной нетрудоспособности, на обязательное медицинское страхование и на страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, расходы на выплату пособий по временной нетрудоспособности и платежи (взносы) по договорам добровольного личного страхования. В графе 10 отражается итоговая сумма взносов, выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности и платежей (взносов) по договорам добровольного личного страхования за отчетный (налоговый) период.

При использовании УСН следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 346.24 главы 26 НК РФ налогоплательщики, применяющие УСН, обязаны вести налоговый учет показателей своей деятельности на основании Книги учета доходов и расходов (5). Это означает, что предприятия и индивидуальные предприниматели, применяющие УСН, освобождаются от ведения бухгалтерского учета и не обязаны представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность.

Вместе с тем необходимо иметь в виду, что для предприятий, применяющих УСН, сохраняется действующий порядок ведения кассовых операций и порядок представления статистической отчетности (п. 4 ст. 346.11 НК). Они обязаны руководствоваться нормами Порядка ведения кассовых операций, утвержденного указанием Банка России от 11 марта 2014 г. № 32-10-У (12), обязывающими в том числе вести Кассовую книгу.

Кроме того, предприятия, применяющие УСН, обязаны вести учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете, т. е. в общеустановленном порядке, определяемом ПБУ 6/2001 (6) и ПБУ 14/2007 (7).

Следует также учитывать ограничения по использованию налогового учета вместо бухгалтерского учета, изложенные в § 1.20.

17.4. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИЯТИЯМИ, ИСПОЛЬЗУЮЩИМИ РАЗЛИЧНЫЕ РЕЖИМЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ (УСН И ЕНВД)

Предприятия, осуществляющие предпринимательскую деятельность, подлежащую налогообложению единым налогом на вмененный доход (ЕНВД), осуществляют учет имущества, обязательств и хозяйственных операций в общеустановленном порядке.

Предприятия, осуществляющие наряду с предпринимательской деятельностью, облагаемой ЕНВД, иные виды деятельности, исчисляют и уплачивают налоги и сборы в отношении данных видов деятельности в соответствии с иными режимами налогообложения. В связи с этим такие предприятия обязаны вести раздельный учет имущества, обязательств и хозяйственных операций по видам деятельности (п. 7 ст. 346.26 НК РФ).

В случае невозможности разделения расходов для определения налоговой базы по налогам, исчисляемым по разным специальным налоговым режимам, эти расходы Минфин России рекомендует распределять пропорционально долям доходов в общем объеме доходов, полученных при применении специальных налоговых режимов.

При этом предприятия, применяющие УСН и ЕНВД для отдельных видов деятельности, вправе уменьшить сумму каждого из этих налогов на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и сумму пособий по временной нетрудоспособности, выплаченных работникам (при условии, что суммы указанных налогов не могут быть уменьшены более чем на 50%). Страховые взносы могут распределяться по видам деятельности также пропорционально долям доходов от разных видов деятельности.

Распределение расходов между видами деятельности, налогообложение которых осуществляется в рамках УСН и в рамках ЕНВД, должно осуществляться нарастающим итогом с начала календарного года.

17.5. УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ОТ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЬСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

В соответствии со ст. 11 части первой НК РФ индивидуальными предпринимателями признаются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, частные охранники, частные детективы.

Учет предпринимательской деятельности индивидуальные предприниматели могут осуществлять в соответствии с Порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей (9).

В соответствии с данным Порядком индивидуальные предприниматели должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности.

Данные учета доходов и расходов и хозяйственных операций используются для исчисления налоговой базы по налогам, уплачиваемым индивидуальными предпринимателями в соответствии с налоговым законодательством Российской Федерации.

Установленный Порядок не распространяется на доходы индивидуальных предпринимателей, по которым применяется упрощенная система налогообложения, учета и отчетности, предусмотренная для субъектов малого предпринимательства, а также доходы, по которым уплачивается единый налог на вмененный доход.

Учет доходов и расходов и хозяйственных операций осуществляется индивидуальными предпринимателями в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя (далее — Книга учета) на основе первичных документов позиционным способом.

Примерная форма Книги приведена в приложении к Порядку.

При необходимости с учетом конкретной специфики тех или иных видов деятельности налогоплательщик по согласованию с налоговым органом вправе разработать иную форму Книги учета, оставив в ней показатели, необходимые для исчисления налоговой базы и включив в нее иные показатели, связанные со спецификой осуществляемой им деятельности.

Документирование хозяйственных операций, ведение Книги учета осуществляются на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иностранном языке или иных языках народов Российской Федерации, должны иметь построчный перевод на русский язык.

Записи в Книге учета по валютным счетам, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, установленному на дату фактического получения дохода или осуществления расхода.

Книга учета может вестись как на бумажных носителях, так и в электронном виде. При ведении Книги учета в электронном

виде индивидуальные предприниматели обязаны по окончании налогового периода вывести ее на бумажные носители.

Индивидуальные предприниматели самостоятельно приобретают Книгу учета или журналы, блокноты для ее ведения. На последней странице пронумерованной и прошнурованной индивидуальным предпринимателем Книги учета указывается число содержащихся в ней страниц, которое заверяется подписью должностного лица налогового органа и скрепляется печатью. В аналогичном порядке должна быть оформлена и Книга учета, которая велась в электронном виде, выведенная по окончании налогового периода на бумажные носители.

Исправление ошибок в Книге учета должно быть обосновано и подтверждено подписью индивидуального предпринимателя с указанием даты исправления.

Заполнение Книги учета осуществляется по данным первичных документов.

Первичные документы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

1) наименование документа (формы);

2) дата составления документа;

3) при оформлении документа от имени:

- юридических лиц — наименование организации, от имени которой составлен документ, ее ИНН;

- индивидуальных предпринимателей — фамилия, имя, отчество, номер и дата выдачи документа о государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя, ИНН;

- физических лиц — фамилия, имя, отчество, наименование и данные документа, удостоверяющего личность, адрес места жительства, ИНН, если он имеется;

4) содержание хозяйственной операции с измерителями в натуральном и денежном выражении;

5) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления (для юридических лиц);

6) личные подписи указанных лиц и их расшифровки, включая случаи создания документов с применением средств вычислительной техники.

При оформлении любой хозяйственной операции по приобретению товара к накладной на отпуск товара или другому документу, в котором фиксируется отпуск товаров, должен прилагаться документ, подтверждающий факт оплаты товара, — кассовый чек или квитанция к приходному кассовому ордеру, платежное поручение

с отметкой банка об исполнении или документ строгой отчетности, свидетельствующий о фактически произведенных расходах.

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным — непосредственно по окончании операции. Они должны быть подписаны индивидуальным предпринимателем. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц с указанием даты внесения исправлений.

Заполняют Книгу учета непосредственно в момент совершения операции. Для индивидуальных предпринимателей, осуществляющих реализацию товаров (работ, услуг) с применением контрольно-кассовых машин и ведущих Книгу учета кассира-операциониста, разрешается заполнение Книги учета по окончании рабочего дня.

Новая Книга учета открывается записями суммы остатков в количественном и суммовом выражении на начало налогового периода (начало деятельности индивидуального предпринимателя) по каждому виду товаров (работ, услуг), амортизируемому имуществу.

Книга учета содержит Сведения об индивидуальном предпринимателе и шесть разделов. В Сведениях указываются ИНН, фамилия, имя, отчество, код и наименование налогового органа, в котором налогоплательщик поставлен на учет, данные свидетельства о предпринимательской деятельности (номер, дата выдачи, на какой срок), а также лицензии на вид деятельности и другие данные.

Раздел I «Учет доходов и расходов» состоит из семи таблиц:

№ 1-1А и № 1-1Б — Учет приобретенного и израсходованного сырья по видам товаров (работ, услуг);

№ 1-2 — Учет выработанных и израсходованных полуфабрикатов по видам товаров (работ, услуг);

№ 1-3А и № 1-3Б — Учет приобретенного и израсходованного вспомогательного сырья и материалов по видам товаров (работ, услуг);

№ 1-4А и № 1-4Б — Учет иных материальных расходов (в том числе топливо, электроэнергия, транспортные услуги и т. п.);

№ 1-5А и № 1-5Б — Количественно-суммовой учет израсходованных материальных ресурсов на выпущенную готовую продукцию по видам товаров (работ, услуг);

№ 1-6А и № 1-6Б — Учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) в момент их совершения;

№ 1-7А и № 1-7Б — Учет доходов и расходов по видам товаров (работ, услуг) за месяц.

В таблицах с буквой «А» содержатся сведения по операциям, облагаемым НДС, а в таблицах с буквой «Б» — по операциям, не облагаемым НДС.

В таблицах № 1А—7Б приведены:

- стоимостные и натуральные показатели приобретенных, изготовленных товаров, выполненных работ, оказанных услуг в пользу индивидуального предпринимателя: по единице товара, работы, услуги (без налогов, налог с продаж, НДС), и общая стоимость с НДС;

- стоимостные и натуральные показатели выполненных работ, оказанных услуг, приобретенных товаров, подлежащих продаже (цена единицы товара с налогом, количество, стоимость с налогом);

- стоимостные и натуральные показатели проданных товаров, выполненных работ, оказанных услуг по единице товара, работы, услуги (цена без налогов, сумма НДС, цена с НДС, цена с налогами), количество, сумма дохода, сумма НДС, общая сумма с НДС, результат от сделки.

Доходы и расходы отражаются в Книге учета кассовым методом, т. е. после фактического получения дохода и совершения расхода, за исключением случаев, предусмотренных Порядком.

В Книге учета отражаются все доходы, полученные предпринимателями от осуществления своей деятельности, без уменьшения их на предусмотренные налоговым законодательством налоговые вычеты. В доход включаются все поступления от продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг, а также стоимость имущества, полученного безвозмездно.

Стоимость проданных товаров, выполненных работ и оказанных услуг отражается с учетом фактических затрат на их приобретение, выполнение, оказание и продажу.

Суммы, полученные в результате продажи имущества, используемого в процессе осуществления предпринимательской деятельности, включаются в доход того налогового периода, в котором этот доход фактически получен.

Доходы от продажи основных средств и нематериальных активов определяются как разница между ценой и их остаточной стоимостью. Под расходами понимаются фактически произведенные и документально подтвержденные затраты, непосредственно связанные с извлечением доходов.

Учет расходов индивидуальными предпринимателями ведется на основе следующих особенностей.

Стоимость приобретенных материальных ресурсов включается в расходы того налогового периода, в котором фактически были получены доходы от продажи товаров, выполнения работ, оказа-

ния услуг. Расходы по материальным ресурсам, приобретенным впрок либо использованным на изготовление товаров (выполнение работ, оказание услуг), не проданным в налоговом периоде, а также не использованным полностью в отчетном налоговом периоде, учитываются при получении доходов от продажи в последующих налоговых периодах.

В случае, когда деятельность носит сезонный характер, затраты, произведенные в налоговом периоде, но связанные с получением доходов в следующем налоговом периоде, следует отражать в учете как расходы будущих периодов и включать в состав затрат того периода, в котором будут получены доходы.

В целях упорядочения учета и в соответствии с их экономическим содержанием расходы подразделяют на:

- 1) материальные расходы;
- 2) расходы на оплату труда;
- 3) амортизационные отчисления;
- 4) прочие расходы.

К *материальным расходам* относятся расходы на приобретение сырья, материалов, запасных частей, комплектующих изделий, полуфабрикатов, топлива, энергии и другие материальные расходы.

Расходы на приобретение материальных ресурсов определяются, исходя из цен их приобретения (без учета НДС, если он принимается к вычету при определении налоговой базы по НДС), таможенных пошлин, расходов по транспортировке и хранению и иных затрат, связанных с приобретением материальных ресурсов.

Стоимость тары в случае ее продажи, а также стоимость возвратных отходов исключаются из материальных расходов.

К материальным расходам приравниваются потери от недостачи и (или) при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в порядке, установленном Правительством РФ.

Сумма материальных расходов уменьшается на стоимость возвратных отходов, которые оцениваются в следующем порядке:

1) по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования) отходы могут быть использованы для основного или вспомогательного производства, но с повышенными расходами (пониженным выходом готовой продукции);

2) по цене реализации, если эти отходы реализуются на сторону.

Материальные расходы, осуществленные при изготовлении товаров (выполнении работ, оказании услуг), списываются полностью на затраты в части реализованных товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а в случае если нормативными актами предусмотрены нормы расхода, то по установленным нормам.

В **расходы на оплату труда** включаются любые начисления (выплаты) работникам в денежной и (или) натуральной формах, за исключением расходов на любые виды вознаграждений, предоставляемых работникам, помимо вознаграждений, выплачиваемых на основании трудовых договоров. К расходам на оплату труда относятся, в частности:

1) суммы начисленной и фактически выплаченной заработной платы;

2) начисленные и фактически выплаченные суммы стимулирующего и компенсационного характера (например, денежные компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении работника);

3) стоимость товаров (работ, услуг), предоставляемых в порядке натуральной оплаты труда;

4) суммы вознаграждений по заключенным договорам гражданско-правового характера, предметом которых является выполнение работ (оказание услуг), а также по авторским договорам;

5) другие виды начислений (выплат), произведенных в пользу работника в соответствии с трудовым договором.

Расходы на оплату труда учитываются в составе расходов индивидуальных предпринимателей в момент выплаты денежных средств. Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда работникам доходов и удержанных с них налогов производится в разделе V Книги учета.

Раздел V «Расчет начисленных (выплаченных) в виде оплаты труда доходов и удержанных с них налогов» предназначен для учета расчетов с физическими лицами, с которыми индивидуальный предприниматель заключил трудовые договоры (контракты) и (или) гражданско-правовые договоры.

В графе «Начислено» отражают начисленные физическим лицам суммы по оплате труда, выплате вознаграждений.

В графе «Удержано» указывают сумму налога на доход и другие удержания. В следующих графах раздела указывают сумму к выплате, роспись в получении и дату выплаты.

Приведенная форма ведется ежемесячно и предназначена для выдачи заработной платы (вознаграждений) физическим лицам, работающим у индивидуального предпринимателя.

Амортизационные отчисления отражены в разделах II, III, IV.

К амортизируемому имуществу относятся принадлежащие индивидуальному предпринимателю на праве собственности имущество, результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, непосредственно используемые им для осуществления предпринимательской деятельности, стоимость которых погашается путем начисления амортизации.

Амортизируемым имуществом признается имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и первоначальной стоимостью более 20 000 руб.

Не подлежат амортизации:

- земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы), а также материально-производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги, финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные и опционные контракты);
- имущество, приобретенное (созданное) с использованием бюджетных средств целевого финансирования;
- объекты внешнего благоустройства (объекты лесного хозяйства, объекты дорожного хозяйства, сооружение которых осуществлялось с привлечением источников бюджетного или иного аналогичного целевого финансирования, специализированные сооружения судоходной обстановки) и другие аналогичные объекты;
- продуктивный скот, буйволы, волы, яки, олени, другие одомашненные дикие животные (за исключением рабочего скота);
- приобретенные издания (книги, брошюры и иные подобные объекты), произведения искусства;
- основные средства и нематериальные активы, безвозмездно полученные в соответствии с международными договорами Российской Федерации, а также иное имущество, полученное в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия);
- приобретенные права на результаты интеллектуальной деятельности и иные объекты интеллектуальной собственности, когда по договору на приобретение указанных прав оплата должна производиться периодическими платежами в течение срока действия договора. Кроме того, из состава амортизируемого имущества исключаются основные средства, переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование, и объекты, по которым фактические затраты на их приобретение, сооружение и изготовление не могут быть документально подтверждены.

Амортизируемое имущество распределяется по амортизационным группам в соответствии со сроками его полезного использования, определяемым индивидуальным предпринимателем самостоятельно применительно к классификации основных средств, утвержденной постановлением Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1 «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Индивидуальный предприниматель вправе увеличить срок полезного использования объекта основных средств после даты ввода в использование в случае, если после реконструкции, модерниза-

ции или технического перевооружения такого объекта произошло увеличение срока его полезного использования.

Определение срока полезного использования объекта нематериальных активов производится исходя из срока действия патента, свидетельства и (или) из других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности в соответствии с законодательством Российской Федерации или применимым законодательством иностранного государства, а также исходя из полезного срока использования нематериальных активов, обусловленного соответствующими договорами.

Амортизируемые основные средства (имущество) объединяются в амортизационные группы, установленные НК РФ.

Для тех видов основных средств, которые не указаны в амортизационных группах, срок полезного использования устанавливается индивидуальным предпринимателем в соответствии с техническими условиями или рекомендациями организаций-изготовителей.

Начисление амортизации по объектам амортизируемого имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности, производится линейным способом в течение срока их полезного использования.

Индивидуальные предприниматели вправе применять механизм ускоренной амортизации по амортизируемым активам.

Действие механизма ускоренной амортизации не применяется частными нотариусами.

Сумма амортизации определяется индивидуальным предпринимателем ежемесячно отдельно по каждому объекту амортизируемого имущества.

Начисление амортизации по объекту амортизируемого имущества начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором этот объект был введен в использование, и прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, когда произошло полное списание стоимости такого объекта либо данный объект выбыл из состава амортизированного имущества индивидуального предпринимателя по любым основаниям.

Начисление амортизации не приостанавливается в течение срока полезного использования основных средств, кроме случаев приостановления начисления амортизации на период восстановления объектов основных средств, продолжительность которого превышает 12 месяцев, либо их неиспользования при осуществлении предпринимательской деятельности.

Начисленная амортизация по объекту амортизируемого имущества отражается в учете в том налоговом периоде, к которому она относится.

Для учета начисленной амортизации по внеоборотным активам используются разделы II и IV Книги.

В разделе II «Расчет амортизации основных средств» приведены следующие данные по каждому объекту основных средств: их наименование, шифр, дата приобретения, сумма первоначальной и остаточной стоимости, срок полезного использования, годовая и месячная норма амортизации, годовая сумма амортизации, годовая сумма ускоренной амортизации, остаток амортизационных отчислений и основание выбытия по объектам основных средств.

В разделе IV «Расчет амортизации нематериальных активов за налоговый период 20__ г.» производится расчет суммы амортизации по нематериальным активам для целей налогообложения, для включения в расходы.

Для осуществления учета внеоборотных активов в полном соответствии с установленными требованиями рекомендуется изучить порядок их учета, осуществляемый в общеустановленном порядке (главы 7 и 8).

Учет малоценных и быстроизнашивающихся предметов также целесообразно осуществлять в общеустановленном порядке.

К прочим расходам, связанным с осуществлением предпринимательской деятельности (раздел VI Книги учета), относятся следующие расходы:

- суммы налогов и сборов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, уплаченных за отчетный налоговый период, за исключением налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц, уплаченного за имущество, непосредственно не используемое для осуществления предпринимательской деятельности, а также налогов, перечисленных в ст. 270 НК РФ;

- расходы на сертификацию продукции и услуг;
- суммы комиссионных сборов и иных подобных расходов за выполненные сторонними организациями работы (предоставленные услуги);

- расходы по обеспечению пожарной безопасности, на услуги по охране имущества, по обслуживанию охранно-пожарной сигнализации, на приобретение услуг пожарной охраны и иных услуг охранной деятельности (за исключением расходов на экипировку, приобретение оружия и иных специальных средств защиты);

- расходы по обеспечению нормальных условий труда и техники безопасности, по набору работников, включая расходы на услуги специализированных организаций по подбору персонала;

- расходы на оказание услуг по гарантийному ремонту и обслуживанию;

- арендные (лизинговые) платежи за арендуемое (принятое в лизинг) имущество;
- расходы на командировки работников, на оплату информационных, консультационных и юридических услуг;
- плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление действий, связанных с предпринимательской деятельностью;
- расходы на канцелярские товары;
- на почтовые, телефонные, телеграфные и другие подобные услуги;
- другие расходы, связанные с осуществлением предпринимательской деятельности.

Для осуществления учета указанных расходов в соответствии с установленными требованиями целесообразно ознакомиться с порядком бухгалтерского учета соответствующих расходов на малых и средних предприятиях.

Раздел VI «Определение налоговой базы» является обобщающим. В нем отражаются итоги предпринимательской деятельности индивидуального предпринимателя на основании данных разделов Книги учета, которые затем используются им для заполнения декларации по налогу на доходы физических лиц.

17.6. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ИНДИВИДУАЛЬНЫМИ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ, ПРИМЕНЯЮЩИМИ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ДЛЯ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫХ ТОВАРОПРОИЗВОДИТЕЛЕЙ (ЕДИНЬЙ СЕЛЬСКОХОЗЯЙСТВЕННЫЙ НАЛОГ)

Указанные предприниматели ведут Книгу учета доходов и расходов индивидуальных предпринимателей, применяющих систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (11).

В состав Книги входят:

- титульный лист;
- раздел I «Доходы и расходы»;
- раздел II «Расходы налогоплательщика на приобретение (сооружение, изготовление) основных средств и на приобретение (создание самим налогоплательщиком) нематериальных активов, учитываемые при исчислении налоговой базы по единому сельскохозяйственному налогу».

Ведение указанной книги осуществляется в соответствии с требованиями, изложенными применительно к Книге учета доходов и расходов, используемой при УСН.

Содержание раздела I Книги по учету ЕСХН также соответствует содержанию этого раздела в Книге по учету УСН. При этом порядок определения и признания доходов и расходов при применении ЕСХН осуществляется в соответствии со ст. 346.5; 249; 250; 251; 224; 346.6 НК РФ.

17.7. ОСОБЕННОСТИ УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЯМИ, ПРИМЕНЯЮЩИМИ ПАТЕНТНУЮ СИСТЕМУ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Индивидуальные предприниматели, помимо обычной упрощенной системы налогообложения, вправе перейти на патентную систему налогообложения. Особенности данной системы налогообложения изложены в главе 26.5 НК РФ.

Размер потенциально возможного к получению дохода индивидуальным предпринимателем устанавливается на календарный год законами субъектов РФ по каждому виду предпринимательской деятельности, по которым разрешена деятельность на основе патента. При этом допускается дифференциация такого годового дохода с учетом особенностей и места ведения предпринимательской деятельности на территории соответствующего субъекта РФ.

Максимальный размер потенциально возможного к получению годового дохода индивидуального предпринимателя по данному виду деятельности не может превышать 1 млн рублей (исключения установлены п. 8 ст. 346.43).

Следует отметить, что индивидуальные предприниматели, применяющие систему налогообложения на основе патента, вправе привлекать наемных работников, среднесписочная численность которых за налоговый период не должна превышать пятнадцати человек.

Патент выдается по выбору налогоплательщика на период до 12 месяцев. Налоговым периодом считается срок, на который выдан патент. Виды предпринимательской деятельности, по которым разрешено применять патентную систему налогообложения, указаны в п. 2 ст. 346.43 НК РФ.

Индивидуальные предприниматели могут перейти на систему налогообложения на основе патента на территории субъекта РФ только после принятия указанным субъектом соответствующего закона.

Годовая стоимость патента определяется как результат умножения установленной величины потенциально возможного дохода на 6%.

Для учета доходов следует использовать Книгу учета доходов индивидуальных предпринимателей, применяющих патентную систему налогообложения, форма которой приведена в приложении 3 к приказу Минфина России от 22 октября 2012 г. № 135н (5).

Указанная Книга включает титульный лист и раздел о доходах указанных предпринимателей. Книга должна вестись в течение налогового периода, на который выдан патент. Порядок ведения Книги аналогичен требованиям, предъявляемым к Книге, используемой при обычной УСН.

Глава 18

ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ, ЕГО ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ

18.1. ОСНОВНЫЕ НОРМАТИВНЫЕ ДОКУМЕНТЫ

1. Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)».

2. Правила проведения арбитражными управляющими финансового анализа. Утверждены постановлением Правительства РФ от 25 июня 2003 г. № 367.

3. Методика проведения Федеральной налоговой службой учета и анализа финансового состояния и платежеспособности стратегических предприятий и организаций. Утверждена приказом Минэкономразвития России от 21 апреля 2006 г. № 104.

18.2. ОСНОВНЫЕ ПОКАЗАТЕЛИ ОЦЕНКИ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Для оценки деятельности предприятия за истекший период целесообразно исчислять и сопоставлять с данными прошлых лет, с аналогичными показателями других организаций, среднеотраслевыми данными и общепринятыми стандартными значениями показатели прибыли, произведенной и проданной продукции в расчете на 1 руб. среднегодовой (квартальной, месячной) стоимости активов и собственного капитала. Указанные показатели в странах рыночной экономики используются для характеристики деловой активности руководителей организации. Вышеуказанные и другие общепринятые стандартные показатели разрабатываются финансовыми, налоговыми, торговыми и другими ведомствами, а также различ-

ными предпринимательскими союзами и фирмами. Порядок расчета показателей для характеристики деловой активности приведен в табл. 18.2. Исходные данные для расчета показателей приведены в табл. 18.1, составленной по данным бухгалтерской отчетности предприятия, использующего упрощенную форму бухгалтерского учета (табл. 16.2 и 16.6).

Показатель выручки от продажи продукции, работ, услуг в расчете на 1 руб. среднегодовой стоимости активов является, по существу, показателем оборачиваемости всех средств предприятия. Он показывает, сколько раз за отчетный период совершается полный цикл производства и обращения или сколько проданной продукции дает каждый рубль хозяйственных средств. При оценке деятельности предприятия следует определять оборачиваемость не только всех активов и собственного капитала, но и составных частей всех активов — оборотных активов, запасов, дебиторской задолженности, денежных средств и краткосрочных финансовых вложений (раздел II табл. 18.2).

Показатель прибыли в расчете на 1 руб. среднегодовой стоимости имущества характеризует рентабельность всех активов предприятия.

Показатели рентабельности также нужно определять по отдельным частям активов, собственному капиталу и по отношению к затратам на производство продукции (раздел III табл. 18.2).

Конечные показатели деятельности предприятия в значительной мере обуславливаются его производственным потенциалом. Для характеристики производственного потенциала используют следующие показатели:

- наличие, динамику и удельный вес производственных активов в общей стоимости имущества;
- наличие, динамику и удельный вес основных средств в общей стоимости активов;
- коэффициент износа основных средств;
- среднюю норму амортизации;
- наличие, динамику и удельный вес капитальных вложений и их соотношение с финансовыми вложениями.

Производственные активы определяются суммированием стоимости основных средств, производственных запасов и незавершенного производства (по данным баланса, примечаний к задаче и счетов 01, 10, 11, 20). В организации стоимость производственных активов на начало периода составила 6000 тыс. руб. (5000 + 1000), а на конец периода — 5850 тыс. руб. (5000 + 850), т. е. уменьшилась на 150 тыс. руб., или на 2,5%, при увеличении стоимости всех активов предприятия на 4,2%. Удельный вес стоимости производственных активов в общей сумме средств организации составил

Таблица 18.1

Показатели деятельности предприятия

№ п/п	Наименование показателей	Условные обозначения, источники данных	Сумма, тыс. руб.	
			на начало периода	на конец периода
1	Актив баланса (стоимость имущества)	АБ Итого актива	9000	9375
2	Пассив баланса (источники формирования имущества)	ПБ Итог пассива	9000	9375
3	Внеоборотные активы	ВА ф. № 1, итог раздела I	6000	6000
4	Основные средства	ОС ф. № 1, раздел I	5000	5000
5	Оборотные активы	ОА ф. № 1, итог раздела II	3000	3375
6	Материальные запасы	МЗ ф. № 1, раздел II	1000	850
7	Дебиторская задолженность:	ДЗ ф. № 1, раздел II	650	650
	долгосрочная	ДЗд ф. № 5, раздел 5.1	—	—
	краткосрочная	ДЗк ф. № 5, раздел 5.	650	650
8	Оборотные активы, подлежащие возврату	ОАп учетные данные	—	—
9	Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	ДС ф. № 1, раздел II	1250	1775
10	Прибыль до налогообложения	П ф. № 2	450	487
11	Прибыль от реализации продукции	Пр ф. № 2	450	500
12	Чистая прибыль	Пч ф. № 2	360	390
13	Объем реализации	Р ф. № 2	2100	2250
14	Объем производства	О учетные данные	2000	2350
15	Собственные средства	СС ф. № 1, итог раздела III плюс доходы будущих периодов и оценочные обязательства	6550	6940
16	Собственный капитал	СК ф. № 1, итог раздела III	6550	6940
17	Заемный капитал (средства)	ЗК ф. № 1, итог разделов IV и V	2450	2435
18	Собственные оборотные средства	СОС ф. № 1, итог раздела III минус итог раздела I	550	940
19	Производственные активы	ПА ОС плюс сальдо счетов 10, 11, 20	6000	5850
20	Долгосрочные заемные средства	ДП ф. № 1, итог раздела IV	900	900

Окончание таблицы 18.1

№ п/п	Наименование показателей	Условные обозначения, источники данных	Сумма, тыс. руб.	
			на начало периода	на конец периода
21	Краткосрочные заемные средства	КП ф. № 1, стр. 1510	750	750
22	Кредиторская задолженность	КЗ ф. № 1, стр. 1520	800	785
23	Кредиторская задолженность просроченная	КЗп ф. № 5, раздел 5.4	—	—
24	Сумма амортизации по основным средствам и нематериальным активам	СА учетные данные	1000	1050
25	Наиболее ликвидные активы	ДС ф. № 1, денежные средства и краткосрочные финансовые вложения	1250	1775
26	Ликвидные активы (легкорезализуемые активы)	ЛА сальдо счетов 43, 45, плюс ДЗк плюс ДС	1900	2425
27	Среднерезализуемые активы	СА сальдо счетов 10, 11, 20, плюс ДЗд	1000	850
28	Труднореализуемые активы	ВА ф. № 1, итог раздела I	6000	6000
29	Текущие обязательства	ТО ф. № 1, итог 5 раздела минус доходы будущих периодов и оценочные обязательства	1550	1535
30	Количество месяцев в отчетном периоде	Т		

на начало года $66,7\%$ ($6000 : 9000$) $\times 100$, а на конец года — $62,4\%$ ($5850 : 9375$) $\times 100$. Уменьшение удельного веса производственных активов в общей стоимости средств организации при прочих равных условиях свидетельствует о снижении производственных возможностей. На промышленных предприятиях этот показатель, как правило, не должен быть ниже 50% . Однако за основу сравнения следует принимать отраслевые стандартные показатели.

Показатель удельного веса стоимости основных средств в общей стоимости средств организации исчисляют отношением остаточной стоимости основных средств к сумме активов баланса. В организации этот показатель составил на начало года $55,6\%$ ($5000 : 9000$) $\times 100$, а на конец периода — $53,3\%$ ($5000 : 9375$) $\times 100$. Исчисленные показатели сопоставляют со стандартными значениями организаций отрасли, а также показателями высокорентабельных организаций.

Расчет показателей деятельности предприятия

№ п/п	Наименование показателей	Методика расчета	Расчет показателей
I. Оценка деловой активности			
1	Отдача активов по объему продажи	$\frac{P}{(AB_1 + AB_2) : 2}$	$\frac{2250}{(9000 + 9375) : 2} = 0,245$
2	Отдача активов по объему производства	$\frac{O}{(AB_1 + AB_2) : 2}$	$\frac{2350}{(9000 + 9375) : 2} = 0,256$
3	Общая рентабельность активов	$\frac{\Pi}{(AB_1 + AB_2) : 2}$	$\frac{487}{(9000 + 9375) : 2} = 0,053$
4	Отдача собственного капитала по объему продажи	$\frac{P}{(СК_1 + СК_2) : 2}$	$\frac{2250}{(6550 + 6940) : 2} = 0,334$
5	Отдача собственного капитала по объему производства	$\frac{O}{(СК_1 + СК_2) : 2}$	$\frac{2350}{(6550 + 6940) : 2} = 0,349$
6	Общая рентабельность собственного капитала	$\frac{\Pi}{(СК_1 + СК_2) : 2}$	$\frac{487}{(6550 + 6940) : 2} = 0,072$
7	Коэффициент продажи	$\frac{P}{O}$	$\frac{2250}{2350} = 0,95$
II. Оценка оборачиваемости			
1	Отдача (оборотность) активов	$\frac{P}{(AB_1 + AB_2) : 2}$	$\frac{2250}{9187,5} = 0,277$

№ п/п	Наименование показателей	Методика расчета	Расчет показателей
2	Оборачиваемость оборотных активов	$\frac{P}{(OA_1 + OA_2) : 2}$	$\frac{2250}{(3000 + 3375) : 2} = 0,706$
3	Оборачиваемость материальных запасов	$\frac{P}{(MЗ_1 + MЗ_2) : 2}$	$\frac{2250}{(1000 + 850) : 2} = 2,432$
4	Оборачиваемость дебиторской задолженности	$\frac{P}{(ДЗ_1 + ДЗ_2) : 2}$	$\frac{2250}{650} = 3,461$
5	Оборачиваемость денежных средств и краткосрочных финансовых вложений	$\frac{P}{(ДС_1 + ДС_2) : 2}$	$\frac{2550}{(1250 + 1775) : 2} = 1,512$
6	Оборачиваемость собственного капитала	$\frac{P}{(СК_1 + СК_2) : 2}$	$\frac{2250}{(6550 + 6940) : 2} = 0,334$
7	Оборачиваемость основных средств и нематериальных активов	$\frac{P}{(OC_1 + OC_2) : 2 + (НА_1 + НА_2) : 2}$	$\frac{2250}{6000} = 0,375$
III. Оценка рентабельности			
1	Общая рентабельность активов	$\frac{\Pi}{(AB_1 + AB_2) : 2}$	$\frac{487}{(9000 + 9340) : 2} = 0,053$
2	Чистая рентабельность активов	$\frac{\Pi ч}{(AB_1 + AB_2) : 2}$	$\frac{390}{(9000 + 9340) : 2} = 0,042$
3	Общая рентабельность собственного капитала	$\frac{\Pi}{(СК_1 + СК_2) : 2}$	$\frac{487}{(6550 + 6940) : 2} = 0,075$
4	Чистая рентабельность собственного капитала	$\frac{\Pi ч}{(СК_1 + СК_2) : 2}$	$\frac{390}{(6550 + 6940) : 2} = 0,058$

Окончание табл. 18.2

№ п/п	Наименование показателей	Методика расчета	Расчет показателей
5	Общая рентабельность производственных фондов	$\frac{\text{П}}{(\text{OC}_1 + \text{OC}_2) : 2 + (\text{MЗ}_1 + \text{MЗ}_2) : 2}$	$\frac{487}{\frac{6000 + 6000}{2} + \frac{1000 + 850}{2}} = 0,07$
6	Общая рентабельность затрат	$\frac{\text{Пр}}{\text{стр. 2120} + 2210 + 2220 \text{ ф. № 2}}$	$\frac{500}{1430 + 57 + 263} = 0,29$
1	IV. Оценка платежеспособности		
	Коэффициент абсолютной ликвидности	$\frac{\text{ДС}}{\text{ТО}}$	$\frac{1775}{1535} = 1,156$
2	Коэффициент текущей платежеспособности	$\frac{\text{ф. № 1 итог раздела II}}{\text{ТО}}$	$\frac{3375}{1535} = 2,20$
3	Степень платежеспособности	$\frac{\text{ТО}}{\text{Р : Т}}$	$\frac{1535}{2250 : 3} = 2,05$
4	Обеспеченность обязательств активами	$\frac{\text{А5}}{\text{ТО} + \text{ДО}}$	$\frac{9375}{1535 + 900} = 3,85$
1	V. Оценка финансовой устойчивости		
	Коэффициент собственности (автономии)	$\frac{\text{СС}}{\text{ПБ}}$	$\frac{6940}{9375} = 0,74$
2	Коэффициент обеспеченности оборотных средств собственными оборотными средствами	$\frac{\text{СОС}}{\text{ОА}}$	$\frac{940}{3375} = 0,28$
3	Доля просроченной кредиторской задолженности	$\frac{\text{Кп}}{\text{ПБ}}$	—
4	Отношение дебиторской задолженности к совокупным активам	$\frac{\text{ДЗ}}{\text{АБ}}$	$\frac{650}{9375} = 0,069$

Коэффициент износа (амортизации) исчисляются отношением суммы амортизации основных средств (данные счета 02 «Амортизация основных средства») к первоначальной их стоимости, которая определяется прибавлением к остаточной стоимости суммы накопленной амортизации. Сумма накопленной амортизации составила на начало года 1000 тыс. руб., а на конец года — 1050 тыс. руб. Первоначальная стоимость основных средств на начало года составила 6000 тыс. руб. ($5000 + 1000$), а на конец года — 6050 тыс. руб. ($5000 + 1050$). По данным счета 02 и баланса коэффициент износа основных средств составил на начало периода 0,166 ($1000 : 6000$), а на конец периода — 0,173 ($1050 : 6050$). Уменьшение данного показателя следует оценивать положительно, а увеличение — отрицательно (при прочих равных условиях).

Для оценки интенсивности накопления амортизации основных средств следует использовать, кроме того, показатель средней нормы амортизации, исчисляемый отношением суммы амортизационных отчислений за отчетный период к первоначальной стоимости основных средств на начало периода.

Исчисленный показатель средней амортизации сопоставляют с показателями других организаций и стандартными значениями данного показателя.

Определенные выводы о производственной и финансовой политике предприятия можно сделать по соотношению капитальных и долгосрочных финансовых вложений (данные раздела 1 актива баланса). Более высокие темпы финансовых вложений могут существенно снизить производственные мощности предприятия.

18.3. ОЦЕНКА ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Для малых и средних предприятий наиболее приемлемой представляется методика финансового состояния и платежеспособности, разработанная Минэкономразвития России (3).

В соответствии с данной методикой предприятия по степени платежеспособности и вероятности банкротства подразделяются на пять групп:

- первая — платежеспособные, имеющие возможность в установленный срок и в полном объеме рассчитаться по своим текущим обязательствам за счет текущей хозяйственной деятельности или за счет своего ликвидного имущества;
- вторая — предприятия, не имеющие достаточных финансовых ресурсов для обеспечения своей платежеспособности;

- третья — предприятия, имеющие признаки банкротства, установленные Федеральным законом № 127-ФЗ;

- четвертая — предприятия, у которых имеется непосредственная угроза возбуждения дела о банкротстве;

- пятая — предприятия, в отношении которых арбитражным судом принято к рассмотрению заявление о признании банкротства.

Отнесение предприятий к первой и второй группам проводится по следующим показателям:

- степень платежеспособности по текущим обязательствам;

- коэффициент текущей ликвидности (платежеспособности).

Первый показатель определяется отношением текущих обязательств (краткосрочных обязательств, за исключением доходов будущих периодов и оценочных обязательств) к среднемесячной выручке, рассчитываемой отношением выручки, полученной предприятием за отчетный период (ф. № 2), к количеству месяцев в отчетном периоде.

В организации на конец отчетного периода текущие обязательства составили 1535 тыс. руб., а среднемесячная выручка — 750 тыс. руб. Показатель степени платежеспособности составляет 2,05 (1535 тыс. руб. : 750 тыс. руб.), т. е. меньше 6 месяцев.

Коэффициент текущей ликвидности определяется по балансу отношением ликвидных активов в виде денежных средств, краткосрочных финансовых вложений, товаров отгруженных, готовой продукции и товаров для перепродажи, краткосрочной дебиторской задолженности, прочих оборотных активов (данные раздела II актива баланса) к текущим обязательствам.

Минимальное значение этого показателя принимается за 1,0. Если значение показателя меньше 1,0, структура баланса признается неудовлетворительной, а организация — неплатежеспособной. Значительное превышение оборотных активов над краткосрочными обязательствами также нежелательно, поскольку свидетельствует о неэффективном использовании организацией своего имущества. На предприятии текущий коэффициент ликвидности на начало года составил 1,94 (3000 + 1550), а на конец года 2,2 (3375 : 1535), что подтверждает ее платежеспособность на конец периода.

В тех случаях, когда степень платежеспособности по текущим обязательствам меньше или равна 6 месяцам и (или) коэффициент текущей ликвидности больше или равен единице, предприятие относится к первой группе.

Если степень платежеспособности по текущим обязательствам превысит 6 месяцев и одновременно коэффициент текущей ликвидности окажется меньше единицы, то предприятие относят ко второй группе.

Отнесение предприятия к группам 3–5 осуществляется на основании сведений о событиях и обстоятельствах на предприятии, которые увеличивают риск несостоятельности.

Если предприятие имеет задолженность по денежным обязательствам и (или) уплате обязательных платежей, просроченную более шести месяцев, то оно относится к третьей группе. Отнесение предприятия к третьей группе осуществляется по данным налоговых органов об уплате обязательных платежей. Иные аналогичные сведения учитываются Федеральной налоговой службой при их наличии.

К четвертой группе относят предприятия, в отношении которых приняты решения налогового (таможенного) органа о взыскании задолженности за счет имущества, либо кредиторами направлен (предъявлен к исполнению) исполнительный документ в службу судебных приставов для взыскания задолженности за счет имущества.

К пятой группе относят предприятия, в отношении которых поданы заявления в арбитражный суд о признании их банкротами, или арбитражным судом введена процедура банкротства.

В тех случаях, когда у предприятия существуют признаки, по которым оно может быть отнесено более чем к одной группе, его относят к группе с большим порядковым номером.

Правилами проведения арбитражными управляющими финансового анализа (2) для оценки платежеспособности должника предложено использовать четыре показателя:

- коэффициент абсолютной ликвидности (исчисляется отношением наиболее ликвидных оборотных средств, т. е. денежных средств и краткосрочных финансовых вложений к текущим обязательствам);
- коэффициент текущей ликвидности, исчисляемый отношением ликвидных активов к текущим обязательствам;
- показатель обеспеченности обязательств должника его активами, исчисляемый отношением суммы ликвидных и скорректированных внеоборотных активов (т. е. за вычетом капитальных затрат по арендованному имуществу) к обязательствам должника (сумма текущих обязательств и долгосрочных обязательств);
- степень платежеспособности по текущим обязательствам, определяемая отношением текущих обязательств к величине среднемесячной выручки.

Показатель абсолютной ликвидности предприятия имеет особенно важное значение для поставщиков материальных ресурсов и банков, кредитующих предприятие. Предельное нижнее значение данного показателя составляет примерно 0,2–0,25. На предприятии (раздел IV табл. 18.2) этот показатель составил на конец отчетного периода 1,156, что намного выше нижнего предельного значения.

Показатели степени платежеспособности и обеспеченности обязательств активами (раздел IV табл. 18.2) также свидетельствуют о платежеспособности изучаемого предприятия.

Для объективной оценки платежеспособности предприятия необходимо изучить состав, структуру и динамику составных частей платежных средств и обязательств. Особенно важно такой анализ осуществлять в ситуациях возникновения трудностей в погашении обязательств при значительном превышении планируемых показателей по прибыли. Ниже приведена одна из таких возможных ситуаций изменения актива и пассива баланса.

Запасы	+30	Прибыль	+50
Дебиторская задолженность	+60	Краткосрочные обязательства	+50
Денежные средства	+10		
Итого	+100	Итого	+100

Из приведенных данных можно сделать вывод о том, что при увеличении прибыли на 50 тыс. руб. чистый денежный поток увеличивается всего на 10 тыс. руб. Произошло это вследствие существенного увеличения дебиторской задолженности и запасов при незначительном увеличении денежных средств.

При анализе дебиторской задолженности целесообразно осуществить ее группировку по срокам образования и погашения (до одного месяца, до двух месяцев и т. п.), выделить наиболее крупных дебиторов, наметить мероприятия по взысканию задолженности.

Для большей части предприятий считается, что краткосрочные обязательства (V раздел баланса) не должны превышать трехмесячную выручку предприятия.

18.4. ОЦЕНКА ФИНАНСОВОЙ УСТОЙЧИВОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ

Правилами проведения арбитражными управляющими финансового анализа (2) рекомендовано использовать следующие показатели для характеристики финансовой устойчивости должника:

- коэффициент собственности (автономии);
- коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами;
- доля просроченности кредиторской задолженности в пассивах;
- показатель отношения дебиторской задолженности к совокупным активам.

Коэффициент собственности, исчисляемый отношением собственных средств к совокупным активам. Собственные средства —

это сумма итога раздела III баланса, оценочных резервов и доходов будущих периодов (данные разделов IV и V баланса).

Особое значение этот показатель имеет для инвесторов и кредиторов. Для стран Западной Европы и США за нормальное значение этого показателя принимают 0,6. В Российской Федерации нормальное значение этого показателя для промышленных предприятий — 0,7. Для многих отраслей нормальное значение этого показателя может быть меньшим. В торговле, например, многие организации успешно работают при коэффициенте собственности, равном 0,3.

В организации коэффициент собственности составил на начало года 0,73 (6550 : 9000), а на конец периода — 0,74 (6940 : 9375). По этим показателям можно сделать вывод о финансовой устойчивости организации на начало и конец отчетного периода.

Собственные оборотные средства определяют вычитанием из собственных средств скорректированной величины внеоборотных активов (т. е. за вычетом капитальных затрат по арендованному имуществу) (итог раздела I баланса минус указанные затраты).

В организации собственные оборотные средства на начало периода составили 550 тыс. руб. (6550 — 6000), а на конец периода 940 тыс. руб. (6940 — 6000). Увеличение собственных оборотных средств оценивают обычно положительно, а уменьшение — отрицательно.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами определяют отношением собственных оборотных средств к оборотным активам (итог раздела II баланса). Критериальное значение для этого показателя — 0,1. Если фактическое значение данного показателя меньше 0,1, то структура баланса признается неудовлетворительной, а финансовое состояние предприятия — неустойчивым. На предприятии на начало периода коэффициент обеспеченности оборотных активов собственными оборотными средствами составил 0,183 (550 : 3000), а на конец периода — 0,278 (940 : 3375). По этим значениям можно сделать вывод об устойчивом финансовом состоянии предприятия.

Критериальное значение 0,1 означает, что оборотные активы должны покрываться собственным капиталом только на 10%. Остальные 90% оборотных активов должны покрываться краткосрочными обязательствами (раздел V баланса).

Доля просроченной кредиторской задолженности в пассивах исчисляется отношением просроченной кредиторской задолженности (данные раздела 5.4 пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах) к совокупным пассивам (итог пассива баланса).

На предприятии просроченная задолженность отсутствует, и финансовое состояние предприятия следует признать удовлетворительным. При значительной доле просроченной кредиторской задолженности (свыше 10%) следует сопоставить величину просроченной задолженности с ликвидными активами предприятия.

Показатель *отношения дебиторской задолженности к совокупным активам* определяют отношением долгосрочной и краткосрочной дебиторской задолженности (данные раздела II баланса) и потенциальных оборотных активов, подлежащих возврату (учетные данные), к совокупным активам предприятия (итог актива баланса).

Потенциальные оборотные активы, подлежащие возврату, — это возможный объем внешнего брака, возможный объем продукции, возвращаемой для доработки в течение гарантийного срока, и др.

На предприятии долгосрочная дебиторская задолженность и потенциальные оборотные активы, подлежащие возврату, отсутствуют, и поэтому его можно отнести к финансово устойчивым. Доля краткосрочной дебиторской задолженности в совокупных активах составляет 6,93% (650 тыс. руб. : 9375 × 100%).

Приложение

ПЛАН СЧЕТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ОРГАНИЗАЦИЙ

Утвержден приказом
Министерства финансов Российской Федерации
от 31 октября 2000 г. № 94н

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
.....	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	<ol style="list-style-type: none"> 1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных 8. Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Отложенные налоговые активы	09	
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
.....	12	
.....	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
.....	17	
.....	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1. Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
.....	22	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Вспомогательные производства	23	
.....	24	
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
.....	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
.....	30	
.....	31	
.....	32	
.....	33	
.....	34	
.....	35	
.....	36	
.....	37	
.....	38	
.....	39	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
.....	47	
.....	48	
.....	49	
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	1. Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
.....	53	
.....	54	
Специальные счета в банках	55	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
.....	56	
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
.....	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
.....	64	
.....	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
.....	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
.....	74	
Расчеты с учредителями	75	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	
.....	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
.....	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
.....	87	
.....	88	
.....	89	
Раздел VIII. Финансовые результаты		
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
.....	92	
.....	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
.....	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам резервов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы 4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	

Наименование счета	Номер счета	Номер и наименование субсчета
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет: учебник. 4-е изд., перераб. и доп. М.: ИНФРА-М, 2011.
2. *Кондраков Н. П., Кондраков И. Н.* Бухгалтерский учет на малых предприятиях: учеб. пособие. М.: Проспект, 2010.

ОГЛАВЛЕНИЕ

От автора	3
-----------------	---

Глава 1

ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1.	Виды хозяйственного учета	5
1.2.	Определение, общие требования к бухгалтерскому учету, его виды	6
1.3.	Пользователи бухгалтерской информации	11
1.4.	Объекты бухгалтерского учета и их классификация	13
1.5.	Денежное измерение объектов бухгалтерского учета	18
1.6.	Документирование хозяйственных операций	19
1.7.	Счета и двойная запись	25
1.8.	Синтетический и аналитический учет	34
1.9.	Оборотные ведомости	37
1.10.	План счетов бухгалтерского учета	40
1.11.	Учетные регистры	41
1.12.	Формы бухгалтерского учета	45
1.13.	Организация ведения бухгалтерского учета	48
1.14.	Требования к главному бухгалтеру (бухгалтеру) и их основные трудовые функции	53
1.15.	Инвентаризация активов и обязательств	56
1.16.	Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России	61
1.17.	Основные нормативные документы, определяющие методологические основы, порядок организации и ведения бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации	64
1.18.	Основные правила бухгалтерского учета	68
1.19.	Учетная политика организации	72
1.20.	Понятие о GAAP, МСФО и директивах ЕС	76

Глава 2

УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА

2.1.	Основные нормативные документы	80
2.2.	Учет уставного (складочного) капитала (фонда)	81
2.3.	Учет собственных акций (долей), выкупленных обществом	84
2.4.	Особенности учета расчетов по выделенному имуществу и распределению доходов на унитарных предприятиях	85

2.5.	Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах	87
2.6.	Учет резервного капитала	89
2.7.	Учет добавочного капитала	90
2.8.	Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка	91
2.9.	Учет целевого финансирования	92
2.10.	Чистые активы организации	94
2.11.	Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности.....	96
2.12.	Задание. Записать корреспонденции счетов по учету операций движения собственного капитала организации	97
	Проверка выполнения задания	98

Глава 3

УЧЕТ ДОЛГОСРОЧНЫХ ИНВЕСТИЦИЙ И ИСТОЧНИКОВ ИХ ФИНАНСИРОВАНИЯ

3.1.	Основные нормативные документы	99
3.2.	Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций	100
3.3.	Организация учета долгосрочных инвестиций	101
3.4.	Учет затрат по строительству объектов	102
3.5.	Учет по договорам строительного подряда у подрядчиков и суб-подрядчиков	105
3.6.	Учет приобретения внеоборотных активов	109
3.7.	Учет затрат по модернизации и техническому перевооружению объектов	111
3.8.	Учет затрат по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота	111
3.9.	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	112
3.10.	Учет и оценка поисковых активов	114
3.11.	Инвентаризация незавершенного капитального строительства	116
3.12.	Раскрытие информации о вложениях во внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности	117
3.13.	Задание. Записать корреспонденции счетов по учету долгосрочных инвестиций	119
	Проверка выполнения задания	120

Глава 4

УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

4.1.	Основные нормативные документы	121
4.2.	Понятие, классификация и оценка основных средств	122
4.3.	Документальное оформление движения основных средств	126
4.4.	Аналитический учет основных средств	129
4.5.	Синтетический учет наличия и движения основных средств	130
4.6.	Учет амортизации основных средств	132
4.7.	Учет ремонта основных средств	137
4.8.	Особенности учета арендованных основных средств	139
4.9.	Учет лизинговых операций	141
4.10.	Учет доходных вложений в материальные ценности	144
4.11.	Инвентаризация основных средств	146

4.12.	Элементы учетной политики по основным средствам	147
4.13.	Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности	152
4.14.	Задание. Записать корреспонденции счетов по учету основных средств	153
	Проверка выполнения задания	155

Глава 5

УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

5.1.	Основные нормативные документы	156
5.2.	Понятие и классификация нематериальных активов	157
5.3.	Первоначальная и последующая оценка нематериальных активов	158
5.4.	Документальное оформление движения нематериальных активов	161
5.5.	Определение срока полезного использования нематериальных активов	161
5.6.	Амортизация нематериальных активов	162
5.7.	Списание нематериальных активов	164
5.8.	Синтетический и аналитический учет нематериальных активов	165
5.9.	Особенности учета деловой репутации	168
5.10.	Инвентаризация нематериальных активов	170
5.11.	Элементы учетной политики по нематериальным активам	171
5.12.	Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности	173
5.13.	Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям движения нематериальных активов	174
	Проверка выполнения задания	176

Глава 6

УЧЕТ МАТЕРИАЛЬНО-ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ

6.1.	Основные нормативные документы	177
6.2.	Материально-производственные запасы, их классификация	178
6.3.	Оценка материально-производственных запасов	180
6.4.	Документальное оформление поступления и расхода материальных запасов	184
6.5.	Учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии	189
6.6.	Синтетический учет материально-производственных запасов	193
6.7.	Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов	201
6.8.	Учет материалов в пути и неотфактурованных поставок	202
6.9.	Учет животных на выращивании и откорме	203
6.10.	Учет специального имущества (специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды)	205
6.11.	Учет формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей	208
6.12.	Инвентаризация товарно-материальных ценностей	209
6.13.	Элементы учетной политики по материально-производственным запасам	210
6.14.	Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности	213

6.15. Задание. Записать корреспонденции счетов по учету материально-производственных запасов	214
Проверка выполнения задания	215

Глава 7

УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

7.1. Основные нормативные документы	217
7.2. Виды, формы и системы оплаты труда, порядок ее начисления	218
7.3. Документы по учету личного состава, труда и его оплаты	223
7.4. Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера	229
7.5. Синтетический учет расчетов по оплате труда	230
7.6. Учет удержаний из заработной платы	234
7.7. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению	238
7.8. Элементы учетной политики по труду и его оплате	241
7.9. Раскрытие информации о расчетах с персоналом в бухгалтерской отчетности	241
7.10. Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям начисления заработной платы, других выплат и удержаниям из начисленных выплат	242
Проверка выполнения задания	243

Глава 8

УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО И КАЛЬКУЛИРОВАНИЕ СЕБЕСТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

8.1. Основные нормативные документы	244
8.2. Понятия «затраты», «расходы», «издержки»	245
8.3. Классификация расходов организации по видам деятельности	247
8.4. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции	248
8.5. Классификация затрат для принятия решений	254
8.6. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования	258
8.7. Основные принципы учета затрат на производство	259
8.8. Система счетов для учета затрат на производство	260
8.9. Учет расходов по элементам затрат	262
8.10. Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции	264
8.11. Учет нормируемых расходов для целей налогообложения	278
8.12. Учет и инвентаризация незавершенного производства	280
8.13. Учет полуфабрикатов собственного производства и их оценка	282
8.14. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (работ и услуг) вспомогательных производств	283
8.15. Сводный учет затрат на производство	286
8.16. Особенности учета затрат в торговых организациях	289
8.17. Учет затрат на содержание объектов непромышленной сферы	296
8.18. Учет затрат по центрам ответственности	298
8.19. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	309
8.20. Элементы учетной политики по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции	319

8.21. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности	323
8.22. Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям учета затрат на производство продукции	323
Проверка выполнения задания	326

Глава 9

УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ТОВАРОВ

9.1. Основные нормативные документы	327
9.2. Понятие готовой продукции, работ, услуг. Оценка готовой продукции	328
9.3. Документальное оформление движения готовой продукции	330
9.4. Учет выпуска продукции по фактической себестоимости	331
9.5. Особенности учета выпуска продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»	332
9.6. Учет готовой продукции в местах хранения (на складе) и в бухгалтерии	334
9.7. Учет и оценка отгруженной продукции	334
9.8. Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»	335
9.9. Учет товаров	336
9.10. Особенности применения счета 42 «Торговая наценка»	339
9.11. Формирование и учет резервов под снижение стоимости товаров	340
9.12. Учет расходов на продажу	341
9.13. Инвентаризация готовой продукции и товаров	344
9.14. Элементы учетной политики по готовой продукции и товарам	345
9.15. Раскрытие информации о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продажу в бухгалтерской отчетности	349
9.16. Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям учета готовой продукции и ее отгрузке	350
Проверка выполнения задания	351

Глава 10

УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

10.1. Основные нормативные документы	352
10.2. Учет кассовых операций и денежных документов	353
10.3. Учет операций по расчетным счетам	360
10.4. Особенности учета операций по валютным счетам	362
10.5. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах	363
10.6. Учет переводов в пути	365
10.7. Оценка активов, обязательств и операций организаций в иностранной валюте	365
10.8. Учет курсовых разниц	367
10.9. Учет операций по покупке и продаже иностранной валюты	368
10.10. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности	370
10.11. Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям учета денежных средств	371
Проверка выполнения задания	373

Глава 11 УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

11.1.	Основные нормативные документы	374
11.2.	Понятие и классификация финансовых вложений	375
11.3.	Оценка финансовых вложений	376
11.4.	Учет доходов и расходов по финансовым вложениям	379
11.5.	Обесценение финансовых вложений и создание резерва под обесценение	380
11.6.	Учет вкладов в уставные капиталы других организаций	381
11.7.	Учет финансовых вложений в ценные бумаги	383
11.8.	Учет финансовых вложений в займы	391
11.9.	Учет операций по совместной деятельности	393
11.10.	Учет финансовых векселей	400
11.11.	Аналитический учет финансовых вложений	401
11.12.	Инвентаризация финансовых вложений	402
11.13.	Элементы учетной политики по финансовым вложениям	403
11.14.	Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности	405
11.15.	Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям финансовых вложений	407
	Проверка выполнения задания	408

Глава 12 УЧЕТ РАСЧЕТОВ

12.1.	Основные нормативные документы	409
12.2.	Безналичные формы расчетов	410
12.3.	Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности	418
12.4.	Учет расчетов с покупателями и заказчиками	420
12.5.	Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	421
12.6.	Учет расчетов с использованием векселей	423
12.7.	Учет расчетов по посредническим операциям	426
12.8.	Учет экспортных операций	429
12.9.	Учет импортных операций	434
12.10.	Учет внешнеторговых товарообменных (бартерных) сделок	437
12.11.	Учет авансов выданных и полученных	439
12.12.	Учет резервов по сомнительным долгам	440
12.13.	Учет кредитов банков	441
12.14.	Учет займов	444
12.15.	Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам	445
12.16.	Учет расчетов с учредителями и акционерами	455
12.17.	Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами	456
12.18.	Учет расчетов с подотчетными лицами	458
12.19.	Учет расчетов с персоналом по прочим операциям	462
12.20.	Учет операций по доверительному управлению имуществом	463
12.21.	Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями	466
12.22.	Учет внутрихозяйственных расчетов	466
12.23.	Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности и отражение ее результатов в учете	467
12.24.	Элементы учетной политики по займам и кредитам	468

12.25. Раскрытие информации о расчетах в бухгалтерской отчетности ...	469
12.26. Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям учета расчетов	470
Проверка выполнения задания	472

Глава 13

УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

13.1. Основные нормативные документы	473
13.2. Понятие и классификация доходов организации	474
13.3. Признание доходов	475
13.4. Учет продажи продукции (работ, услуг), связанной с обычными видами деятельности	476
13.5. Учет прочих доходов и расходов	478
13.6. Учет недостач и потерь от порчи ценностей	482
13.7. Учет резервов предстоящих расходов	484
13.8. Учет расходов будущих периодов	485
13.9. Учет доходов будущих периодов	486
13.10. Учет прибылей и убытков	487
13.11. Элементы учетной политики по видам деятельности, резервам и расходам будущих периодов	489
13.12. Раскрытие информации о доходах и резервах в бухгалтерской отчетности	490
13.13. Задание. Записать корреспонденции счетов по операциям учета финансовых результатов	491
Проверка выполнения задания	492

Глава 14

БУХГАЛТЕРСКАЯ (ФИНАНСОВАЯ) ОТЧЕТНОСТЬ ОРГАНИЗАЦИИ

14.1. Основные нормативные документы	493
14.2. Понятие, состав бухгалтерской (финансовой) отчетности	494
14.3. Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности	499
14.4. Порядок составления бухгалтерских отчетов	501
14.5. Содержание бухгалтерского баланса и правила оценки его статей	506
14.6. Аналитические качества бухгалтерского баланса, его «чтение»	511
14.7. Содержание отчета о финансовых результатах и его аналитические качества	513
14.8. Содержание отчета о наличии и движении денежных средств и его аналитические качества	514
14.9. Содержание отчетов об изменениях капитала, пояснений к бухгалтерскому балансу, отчета о финансовых результатах и пояснительной записки к годовому отчету	515
14.10. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности	520

Глава 15

УЧЕТ ЦЕННОСТЕЙ НА ЗАБАЛАНСОВЫХ СЧЕТАХ

15.1. Основные нормативные документы	522
15.2. Общие положения	522
15.3. Учет арендованных и сланных в аренду основных средств	523

15.4.	Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию	524
15.5.	Учет оборудования для монтажа	525
15.6.	Учет бланков строгой отчетности	525
15.7.	Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов	526
15.8.	Учет операций по обеспечению и исполнению обязательств. Учет залоговых операций	526
15.9.	Учет износа основных средств	528

Глава 16

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ НА МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЯХ ПРИ ИСПОЛЬЗОВАНИИ УПРОЩЕННОЙ ФОРМЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

16.1.	Основные нормативные документы	529
16.2.	Особенности ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях	531
16.3.	Бухгалтерские записи и составление отчетности на малых предприятиях при использовании упрощенной формы бухгалтерского учета	538

Глава 17

НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ДОХОДОВ И РАСХОДОВ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ И ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ПРЕДПРИНИМАТЕЛЕЙ

17.1.	Основные нормативные документы	557
17.2.	Состав доходов и расходов малых предприятий при упрощенной системе налогообложения	558
17.3.	Учет при упрощенной системе налогообложения (УСН)	562
17.4.	Особенности учета доходов и расходов предприятиями, использующими различные режимы налогообложения (УСН и ЕНВД)	567
17.5.	Учет доходов и расходов от предпринимательской деятельности ...	567
17.6.	Особенности учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями, применяющими систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	577
17.7.	Особенности учета доходов и расходов предпринимателями, применяющими патентную систему налогообложения	578

Глава 18

ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРЕДПРИЯТИЯ, ЕГО ПЛАТЕЖЕСПОСОБНОСТИ И ФИНАНСОВОГО СОСТОЯНИЯ

18.1.	Основные нормативные документы	580
18.2.	Основные показатели оценки деятельности предприятия	580
18.3.	Оценка платежеспособности предприятия	587
18.4.	Оценка финансовой устойчивости предприятия	590

<i>Приложение.</i>	План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций	593
--------------------	---	-----

Список рекомендуемой литературы	600
---------------------------------------	-----