



Н.А. ЛЫТНЕВА
Л.И. МАЛЯВКИНА
Т.В. ФЕДОРОВА

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

профессиональное образование



Н. А. Лытнева
Л. И. Малявкина
Т. В. Федорова

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

*Допущено Министерством образования
Российской Федерации в качестве учебника
для студентов учреждений среднего
профессионального образования,
обучающихся по группе специальностей
0600 Экономика и управление*

**Москва
ФОРУМ — ИНФРА-М
2006**

УДК 657(075.32)
ББК 65.052я723
Л88

Рецензенты

зав. кафедры «Управленческий учет и аудит»
Орловского государственного института экономики и торговли,
канд. эконом. наук *С. П. Суворова*,
зав. кафедры «Бухгалтерский учет и аудит»
Орловского государственного аграрного университета,
канд. эконом. наук, доцент *Е. Ю. Калиничева*

Лытнева Н. А., Малявкина Л. И., Федорова Т. В.

Л88 Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М, 2006. — 496 с. — (Профессиональное образование).

ISBN 5-8199-0248-3 (ФОРУМ)
ISBN 5-16-002543-X (ИНФРА-М)

Учебник составлен в соответствии с учебным стандартом по курсу «Бухгалтерский учет». Содержание учебника раскрывает общие принципы ведения бухгалтерского учета, значение и задачи бухгалтерского учета в системе управления как основного источника экономической информации, принципы ведения бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности.

Материал расположен по темам, в которых изложен действующий порядок ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, доходов, расходов и капитала в организациях различных форм собственности, документальное оформление хозяйственных операций, связанных с движением указанных объектов. Содержание вопросов иллюстрировано примерами, которые способствуют закреплению учебного материала и позволяют студентам и слушателям различных образовательных программ в области бухгалтерского учета приобрести необходимые профессиональные умения и навыки.

Предназначен для студентов средних специальных учебных заведений, а также может быть рекомендовано слушателям экономических специальностей и преподавателям.

УДК 657(075.32)
ББК 65.052я723

© Н. А. Лытнева, 2006
© Л. И. Малявкина, 2006
© Т. В. Федорова, 2006
© ИД «ФОРУМ», 2006

ISBN 5-8199-0248-3 (ФОРУМ)
ISBN 5-16-002543-X (ИНФРА-М)

Введение

Развитие рыночных отношений в России, появление новых форм предпринимательской деятельности привело к быстрому росту числа хозяйствующих субъектов, в каждом из которых должен быть организован бухгалтерский учет.

Актуальной проблемой для современной российской экономики является приведение существующей в России системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствие с требованиями рыночной экономики и международных стандартов. Бухгалтерский учет в России подвергается коренному изменению. В основу построения современной системы бухгалтерского учета положены такие задачи, как:

- формирование информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности организации, полезной широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений;
- обеспечение заинтересованных пользователей информацией об общих подходах к организации и ведению бухгалтерского учета;
- оказание помощи потребителям бухгалтерской информации в понимании данных, содержащихся в бухгалтерской отчетности;
- сопряженность и непротиворечивость бухгалтерского учета общепризнанным в мире подходам к ведению бухгалтерского учета;
- обеспечение взаимодействия системы налогообложения и системы бухгалтерского учета.

В Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (приказ Минфина России от 01.07.04 г. № 180) определены следующие направления дальнейшего развития бухгалтерского учета и отчетности:

- 1) повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- 2) создание инфраструктуры применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);

- 3) изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- 4) усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- 5) существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет должен развиваться как часть единого народно-хозяйственного учета, включающего бухгалтерский, статистический и оперативно-технический виды учета. Важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является система первичного учета как источник данных для последующего их накапливания, систематизации и обобщения в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета.

Современные тенденции к глобализации рынков сбыта и капитала обуславливают усложнение хозяйственных операций, что сопровождается возрастанием требований к качеству формируемой в бухгалтерском учете информации. В этой связи выдвигаются повышенные требования к подготовке квалифицированных специалистов в области бухгалтерского учета.

Специалисты должны знать законодательство по бухгалтерскому учету и отчетности, систему национальных бухгалтерских стандартов (Положений по бухгалтерскому учету (ПБУ)); уметь пользоваться инструкциями, положениями и другими нормативными актами по бухгалтерскому учету, заполнять и обрабатывать бухгалтерские документы, составлять бухгалтерские проводки, формировать учетную политику организации, составлять бухгалтерскую отчетность.

В данном учебнике значительное внимание уделено рассмотрению общих принципов ведения бухгалтерского учета, роли учетной политики в организации бухгалтерского учета в хозяйствующем субъекте, значения и задач бухгалтерского учета в системе управления как основного источника экономической информации. Кроме того, в учебнике изложены основные принципы ведения бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности, дана сравнительная характеристика международных моделей бухгалтерского учета.

В соответствующих главах учебника изложен действующий порядок ведения бухгалтерского учета активов, обязательств, доходов, расходов и капитала в организациях различных форм собственности: документальное оформление, методика аналитического и синтетического учета. Наиболее сложные для понимания вопросы иллюстрированы примерами.

В учебнике определены значение бухгалтерской отчетности, как завершающего этапа бухгалтерского учета, ее состав, предъявляемые к ней требования, порядок представления и публикации; рассмотрена процедура составления бухгалтерской отчетности, а также содержание и порядок формирования показателей отчетных форм.

Глава 1

Бухгалтерский учет в системе управления организацией

1.1. Определение и основные задачи бухгалтерского учета

В современных условиях осуществления предпринимательской деятельности одной из важнейших задач любого экономического субъекта является совершенствование процесса управления с целью оптимального использования материальных, трудовых и денежных ресурсов.

Совершенствование форм и методов управления имеет первостепенное значение для принятия управленческих решений, повышения эффективности производства, достижения высокой доходности и рентабельности.

В хозяйственной практике управленческое решение направлено на выбор оптимального решения конкретной управленческо-организационной задачи. Принятие управленческого решения менеджерами различных уровней осуществляется на основе анализа большого объема внутренней и внешней информации, сформированной исходя из данных оперативного, управленческого и бухгалтерского учета.

В сложившейся хозяйственной практике управления организацией выделяют следующие виды учета: оперативный, бухгалтерский и статистический.

Оперативный учет используется для оперативного планирования и текущего управления предприятием, ведется по мере необходимости и в произвольной форме. Для оценки деятельности используются как натуральные, так и денежные показатели.

Бухгалтерский учет — это система наблюдения, измерения, регистрации, обработки и передачи информации в стоимостной

оценке об имуществе, источниках его формирования, обязательствах и хозяйственных операциях экономического субъекта. Для отражения хозяйственных процессов используется только денежный измеритель.

Статистический учет представляет собой обобщающий учет процессов на макроуровне: в масштабе отрасли, территории, государства. Применяются натуральные и денежные измерители.

Важнейшим источником информации при принятии управленческих решений является система бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, поскольку именно она содержит сведения, необходимые для реализации конкретных практических задач и таких функций управления, как планирование, прогнозирование и контроль. Система бухгалтерского учета основана на полном, непрерывном, сплошном наблюдении, измерении и регистрации фактов хозяйственной деятельности.

Учетный процесс состоит из трех основных стадий:

- 1) ведение бухгалтерского учета (сбор, регистрация и обобщение информации);
- 2) составление бухгалтерской отчетности (формирование отчетных форм);
- 3) использование учетной и отчетной информации для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия с целью принятия управленческого решения.

Основными задачами бухгалтерского учета являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- 2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Своевременный анализ бухгалтерской отчетности, сформированной по данным бухгалтерского учета, позволяет предотвратить отрицательные моменты в хозяйственной деятельности организации, выявить неиспользованные резервы с целью дальнейшего развития организации и обеспечения ее финансовой устойчивости.

Бухгалтерский учет обязаны вести все юридические лица, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации. Прочие организации и граждане, осуществляя предпринимательскую деятельность, ведут учет и составляют отчетность в порядке, предусмотренном законодательством.

1.2. Пользователи бухгалтерской информации

Базой для принятия управленческих решений на предприятии является информация экономического характера. Решения принимает не только администрация организации, но и внешние пользователи экономической информации (заинтересованные стороны, находящиеся за пределами фирмы и нуждающиеся в информации для принятия решений в отношении данной организации). Внутренние пользователи оперируют учетной информацией, внешние — данными финансовой отчетности организации. И те и другие данные формируются в процессе бухгалтерского учета организации.

В условиях рыночной экономики организации различных форм собственности и организационно-правового статуса взаимодействуют с партнерами по бизнесу, бюджетами различных уровней, собственниками капитала и другими субъектами, в процессе чего с ними возникают финансовые отношения. Такое взаимодействие обеспечивается представлением финансовой отчетности внешним пользователям финансовой отчетности. Вместе с тем для принятия оптимального управленческого решения появляется необходимость финансового управления фирмой, разработки определенной системы принципов, методов и приемов регулирования финансовых ресурсов, обеспечивающих достижение тактических и стратегических целей организации. Данные проблемы находят отражение во внут-

ренной (управленческой) отчетности организации, которая отражает показатели в разрезе объектов управления и организации в целом в части использования финансовых, трудовых и материальных ресурсов, источники их формирования. Результаты формирования показателей внутренней отчетности находят отражение в управлении денежными потоками (величине и сроках), протекающих между предприятием и бюджетами, собственниками капитала, партнерами по бизнесу и другими агентами рынка.

Основная цель бухгалтерского учета в системе управления предприятием — формирование информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности.

Состав пользователей бухгалтерской информации представлен на рис. 1.1. В отношении информации для внутренних пользователей следует учитывать, что ее состав для каждого представителя администрации определяется в зависимости от занимаемой должности и функций, выполняемых им.

Для менеджеров наиболее важной является информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости продукции и рентабельности производства.

Собственников и совладельцев больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации.

Руководство организации заинтересовано также в информации, представляемой внешним пользователям, и в разнообразной информации, необходимой для планирования, анализа и контроля.

Информация для внешних пользователей формируется в том числе и на основе информации для внутренних пользователей, относящейся к финансовому положению организации, результатам ее деятельности.

Внешние пользователи преследуют следующие основные интересы в информации, формирующейся в бухгалтерском учете:

1) инвесторы и их представители заинтересованы в информации о рискованности и доходности предполагаемых или осуществляемых ими инвестиций, о способности организации выплачивать дивиденды;

2) займодавцы заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли своевременно погашены предоставленные ими займы и выплачены соответствующие проценты;



Рис. 1.1. Состав пользователей бухгалтерской информации

3) поставщики и подрядчики заинтересованы в информации, позволяющей определить, будут ли выплачены в срок причитающиеся им суммы;

4) покупатели и заказчики заинтересованы в информации о продолжении деятельности организации;

5) органы власти заинтересованы в информации для осуществления возложенных на них функций по распределению ресурсов, регулированию хозяйственной деятельности, разработке и реализации общегосударственной политики, ведению статистического наблюдения;

б) общественность в целом заинтересована в информации о роли и вкладе организации в повышение благосостояния общества на местном, региональном и федеральном уровнях.

Поскольку интересы заинтересованных пользователей существенно различаются, бухгалтерский учет не может удовлетворить все информационные потребности этих пользователей в полном объеме. Следовательно, информация, формирующаяся в бухгалтерском учете для внешних пользователей, должна удовлетворять потребности, являющиеся общими для всех пользователей. В какой степени система бухгалтерского учета может удовлетворять потребности пользователей, зависит от задач и базисной концепции бухгалтерского учета и отчетности, сложившейся в соответствующей экономической среде.

Все это позволяет конкретизировать цели бухгалтерского учета и отчетности на уровне предприятия, которые в общем можно определить как оценку:

- платежеспособности предприятия (обеспеченности его кредиторской задолженности, ликвидности и т. п.);
- рентабельности;
- степени ответственности лиц, занятых хозяйственной деятельностью, в рамках предоставленных им полномочий по распоряжению средствами производства и рабочей силой.

В системе экономической информации бухгалтерский учет является одним из важнейших инструментов управления, содержащих наиболее синтезированную и обобщенную информацию, а также основой объективной оценки хозяйственной деятельности организации, базой текущего и перспективного планирования, действенным инструментом для принятия эффективных управленческих решений.

1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета законодательно устанавливает единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Действующие нормы основаны на единообразии ведения бухгалтерского учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, составлении и представлении сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении, доходах и расходах организации, необходимой пользователям бухгалтерской информации.

Общее методологическое руководство бухгалтерским учетом на государственном уровне осуществляется Правительством Российской Федерации. Приоритетное право регулирования бухгалтерского учета предоставлено Министерству финансов, которое осуществляет разработку и утверждение положений по бухгалтерскому учету (национальных стандартов), методических указаний по бухгалтерскому учету отдельных операций, имущества, обязательств, доходов, расходов и капитала. Нормативные акты, утвержденные Министерством финансов, составляют основу системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета и являются обязательными к применению на территории Российской Федерации.

Другие органы, которые наделены правом нормативного регулирования бухгалтерского учета в пределах своей компетенции (отраслевые министерства и ведомства), не имеют права издавать нормативные акты, противоречащие нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ.

Одни из утверждаемых нормативных актов обязательны к применению (законы, положения по бухгалтерскому учету), другие носят рекомендательный характер (План счетов, методические указания, комментарии).

В настоящее время в отечественной практике учета сложилась *четырёхуровневая система регулирования бухгалтерского учета и отчетности*:

1-й уровень — законодательные акты, указы Президента РФ и постановления правительства, регламентирующие прямо или косвенно организацию и ведение бухгалтерского учета в организации;

2-й уровень — стандарты (положения) по бухгалтерскому учету и отчетности;

3-й уровень — методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, письма Министерства финансов РФ и других ведомств;

4-й уровень — рабочие документы по бухгалтерскому учету самой организации.

Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» является основным актом **первого уровня**. Данный Закон определяет правовые основы бухгалтерского учета, его содержание, принципы, организацию, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтерский учет и предоставлять финансовую отчетность.

К первому уровню системы также следует отнести Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Трудовой кодекс РФ, Федеральный закон от 26.12.95 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах», постановление Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283 «Об утверждении программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности» и др.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» занимает центральное место в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, поскольку: определяет юридический статус норм бухгалтерского учета для коммерческих и некоммерческих организаций, закрепляет обязанность юридических лиц по ведению бухгалтерского учета, определяет ответственность за организацию учетной работы. В Законе дано определение бухгалтерского учета, названы его объекты (имущество организации, ее обязательства и хозяйственные операции), обозначены задачи бухгалтерского учета, приведены основные понятия, используемые в бухгалтерском учете (синтетический и аналитический учет, План счетов, бухгалтерская отчетность и т.п.).

В Федеральном законе «О бухгалтерском учете» изложены требования к ведению бухгалтерского учета в организациях (обязательность двойной записи хозяйственных операций на основе рабочего плана счетов, осуществление учета на русском языке, в валюте Российской Федерации, обязательность формирования учетной политики и обязательность обособленного учета текущих затрат и капитальных и финансовых вложений), к документированию хозяйственных операций, ведению регистров бухгалтерского учета, оценке имущества и обязательств, порядку осуществления инвентаризации имущества и обязательств.

Отдельный раздел посвящен перечню требований к составлению бухгалтерской отчетности, определены ее состав, правила

оценки статей бухгалтерской отчетности, порядок ее представления, основные правила составления сводной бухгалтерской отчетности и порядок хранения документов бухгалтерского учета.

Второй уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета представлен учетными стандартами.

Учетный стандарт представляет собой свод основных правил, устанавливающих порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете — положения) призваны конкретизировать Федеральный закон «О бухгалтерском учете». В настоящее время в России разработано и утверждено 21 положение по бухгалтерскому учету и отчетности (табл. 1.1).

Таблица 1.1

Система национальных стандартов бухгалтерского учета

Наименование стандарта	Номер и дата приказа Минфина, утвердившего стандарт	Объект регулирования
Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации	№ 34н от 29.07.98 г.	Определяет порядок организации и ведения бухгалтерского учета, составления и представления бухгалтерской отчетности юридическими лицами
Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98)	№ 60н от 09.12.98 г.	Определяет принципы формирования учетной политики, методiku бухгалтерского учета, способы оценки имущества, обязательств, порядок признания доходов и расходов
Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство» (ПБУ 2/94)	№ 167 от 20.12.94 г.	Определяет принципы учета операций по капитальному строительству
Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000)	№ 2н от 10.01.2000 г.	Определяет порядок учета активов и обязательств, выраженных в иностранной валюте

Продолжение табл. 1.1

Наименование стандарта	Номер и дата приказа Минфина, утвердившего стандарт	Объект регулирования
Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99)	№ 43н от 06.07.99 г.	Определяет порядок составления и представления бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)	№ 44н от 09.06.01 г.	Определяет принципы учета и способы оценки материально-производственных запасов
Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01)	№ 26н от 30.03.01 г.	Определяет принципы учета, способы оценки и амортизации основных средств
Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98)	№ 56н от 25.11.98 г.	Определяет события после отчетной даты и их отражение в бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01)	№ 96н от 28.11.01 г.	Определяет условные факты хозяйственной деятельности и их отражение в бухгалтерской отчетности
Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99)	№ 32н от 06.05.99 г.	Определяет принципы учета и признания доходов организации
Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99)	№ 33н от 06.05.99 г.	Определяет принципы учета и признания расходов организации
Положение по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000)	№ 5н от 13.01.2000 г.	Определяет порядок раскрытия в отчетности информации об аффилированных лицах
Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000)	№ 11н от 27.01.2000 г.	Определяет порядок раскрытия в отчетности информации по сегментам
Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000)	№ 92н от 16.10.2000 г.	Определяет порядок учета и раскрытия в отчетности информации о государственной помощи
Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000)	№ 91н от 16.10.2000 г.	Определяет принципы учета, способы оценки и амортизации нематериальных активов

Наименование стандарта	Номер и дата приказа Минфина, утвердившего стандарт	Объект регулирования
Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01)	№ 60н от 02.08.01 г.	Определяет принципы учета займов, кредитов и процентов по заемным средствам
Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02)	№ 66н от 02.07.02 г.	Определяет порядок раскрытия в отчетности информации по прекращаемой деятельности
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02)	№ 115н от 19.11.02 г.	Определяет порядок учета расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02)	№ 114н от 19.11.02 г.	Определяет порядок расчетов по налогу на прибыль
Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02)	№ 126н от 10.12.02 г.	Определяет принципы учета и способы оценки финансовых вложений
Положение по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» (ПБУ 20/03)	№ 105н от 24.11.03 г.	Определяет порядок раскрытия в отчетности информации о совместной деятельности

Основным нормативным документом **второго уровня** является Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н. Данный документ конкретизирует Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и занимает по своей значимости второе место. В связи с реформированием бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности данные документы подвергаются пересмотру, в их текст вносятся изменения и дополнения. Положение закрепляет первостепенную роль Минфина России по разработке нормативных документов по бухгалтерскому учету, от-

ветственность руководителя за организацию учета, определяет сущность бухгалтерского учета и его задачи, правила ведения бухгалтерского учета, требования к ведению бухгалтерского учета, порядок документирования хозяйственных операций, ведения регистров бухгалтерского учета, оценки имущества и обязательств, порядок проведения инвентаризации, правила составления и представления бухгалтерской отчетности и правила оценки ее статей, сроки представления бухгалтерской отчетности (в том числе сводной), порядок хранения документов.

В системе нормативного регулирования положения по бухгалтерскому учету (учетные стандарты) конкретизируют Федеральный закон «О бухгалтерском учете» по каждому объекту учета.

В них отражены основные особенности отечественной системы бухгалтерского учета. Отечественные стандарты по бухгалтерскому учету носят обязательный характер.

Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер ПБУ;
- сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета;
- основные определения и понятия по соответствующему объекту учета;
- способы оценки, применяемые по данному объекту;
- порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета;
- данные, подлежащие раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности.

В системе нормативного регулирования План счетов относится к документам второго уровня. В практической деятельности бухгалтерских служб Плану счетов придается первостепенное значение.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой систему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем 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 бухгалтер-

ского учета в предприятиях различных форм собственности, видов деятельности, организационно-правовых форм. В ней приведена характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты структура, назначение, экономическое содержание отражаемых фактов хозяйственной деятельности.

План счетов и Инструкция по его применению утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н. 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 Минфином России вводить в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются организацией исходя из требований управления организацией, анализа, контроля и отчетности. Организация может при необходимости уточнять их содержание, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

При формировании рабочего плана счетов организация выбирает те из них, которые ей действительно необходимы.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из положений Инструкции по применению Плана счетов и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, материалов и т.п.). Некоторые экономические субъекты (например, малые предприятия) могут пользоваться рабочими планами счетов, в которых существенно сокращается количество применяемых счетов.

В едином Плане счетов счета сгруппированы в восемь разделов. Отдельно выделены забалансовые счета. Основной группировки счетов по разделам являются экономические особенности учитываемых объектов — в каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций. Разделы расположены в последовательности, определяемой в соответствии с характером участия имущества в его кругообороте. Вначале отражены разделы со счетами имущества, необходимого для производственного процесса (разделы I «Внеоборотные активы» и II «Производственные запасы»). Затем показаны разделы со счетами издержек производства, готовой про-

дукции и товаров, денежных средств и расчетов (разделы III «Затраты на производство», IV «Готовая продукция и товары», V «Денежные средства» и VI «Расчеты»). Таким образом, в первых шести разделах сгруппированы счета имущества и процессов в сферах производства и обращения. Имущество отражено по разделам по принципу ликвидности — от менее ликвидного к высоколиквидному.

Обязательства организации отражены в разделе VI «Расчеты». В последующих разделах отражены капитал и финансовые результаты организации (разделы VII «Капитал», VIII «Финансовые результаты»).

Методические указания, инструкции, рекомендации в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся к документам **третьего уровня**. Они призваны конкретизировать основные положения, изложенные в нормативных документах первого и второго уровней, с учетом отраслевых и иных особенностей.

Основными нормативными документами третьего уровня являются:

– Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13.06.95 г. № 49;

– Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные приказом Минфина России от 13.10.03 г. № 91н;

– Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, утвержденные приказом Минфина России от 26.12.02 г. № 135н;

– Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденные приказом Минфина России от 28.12.01 г. № 119н.

В системе нормативного регулирования бухгалтерского учета рабочие документы конкретной организации относят к **четвертому уровню** нормативно-правовой системы регулирования бухгалтерского учета.

Основными рабочими документами конкретной организации являются:

– документ по учетной политике предприятия;

- утвержденные руководителем формы первичных учетных документов;
- графики документооборота;
- утвержденный руководителем рабочий план счетов бухгалтерского учета;
- утвержденные руководителем формы внутренней отчетности.

Рабочие документы самого предприятия определяют особенности организации и ведения учета в нем. Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации. Формы первичных учетных документов утверждаются руководителем организации в том случае, если они разработаны в самой организации.

В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, указываются порядок, место, время прохождения документа с момента его составления до сдачи в архив.

Рабочий план счетов, утверждаемый руководителем, содержит перечень применяемых организацией синтетических счетов и субсчетов.

Формы внутренней отчетности, утверждаемые руководителем, разрабатываются организацией самостоятельно, исходя из особенностей ее функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

1.4. Основные требования к ведению бухгалтерского учета

Для решения основных задач бухгалтерского учета необходимо соблюдение определенных *правил и принципов ведения бухгалтерского учета*, определенных Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации:

1) обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе Плана счетов, утверждаемого Минфином России;

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

3) бухгалтерский учет текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляется 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 типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель также утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации;

5) для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Минфином России, органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной;

6) объекты учета подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; оценка имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его 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 имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением установленных законом о бухгалтерском учете случаев обязательного проведения инвентаризаций;

8) для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Законодательно установленные правила и принципы ведения бухгалтерского учета являются едиными для всех организаций независимо от их организационно-правовой формы.

Под **учетной политикой организации** понимается принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

При формировании учетной политики организациям следует руководствоваться рядом допущений и требований, которые наряду с основополагающими правилами также относятся к правилам (принципам) ведения бухгалтерского учета.

Допущения и требования установлены, в частности, ПБУ 1/98 «Учетная политика организации».

К установленным допущениям относятся:

- *допущение имущественной обособленности*, означающее, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственников этой организации и имущества и обязательств других организаций. Из данного допущения следует, что на балансе организации должно отражаться только то имущество, которое признается ее собственностью на законных основаниях. Имущество, не принадлежащее организации, не должно быть на ее балансе;
- *допущение непрерывности деятельности*, означающее, что организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке. В случае наличия таких намерений или появления сомнений в том, что организация сможет в будущем продолжать свою деятельность, она обязана отразить это в учетной политике предстоящего отчетного года. Например, это необходимо сделать в случае, если в конце текущего отчетного года произошли крупные аварии, пожары или кражи, ставящие под сомнение возможность дальнейшей работы организации;
- *допущение последовательности применения учетной политики*, означающее, что принятая организацией учетная

политика будет применяться последовательно от одного отчетного года к другому. Целью данного допущения является соблюдение неизменности учетной политики как в течение отчетного года, так и в течение нескольких последующих отчетных периодов, т.е. создание определенной стабильности ведения бухгалтерского учета;

- *допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности*, означающее, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами. Это допущение называется также *принципом начисления* и применяется в отношении момента признания расходов и доходов организации. В соответствии с этим принципом расходы организации признаются таковыми в том периоде, в котором они начислены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств. Например, должны быть отражены в составе расходов отчетного периода начисленная заработная плата; отпущенные в производство сырье и материалы, даже если они не оплачены, но при условии, что права собственности на них уже перешли к организации, и др. Кроме того, в целях реализации этого принципа хозяйственные операции должны отражаться в бухгалтерском учете в хронологической последовательности.

К установленным требованиям относятся:

- *требование полноты* — должна быть обеспечена полнота отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности. Каждый факт хозяйственной деятельности должен быть зафиксирован в первичном бухгалтерском документе, являющемся подтверждением самого факта совершения хозяйственной операции;
- *требование своевременности* — должно быть обеспечено своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности;
- *требование осмотрительности* — должна быть обеспечена большая готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активи-

вов, не допуская создания скрытых резервов. То есть из всех возможных оценок для активов и доходов применяется наименьшая, для обязательств и расходов — наибольшая оценка, а также доходы не должны отражаться в бухгалтерской отчетности преждевременно;

- *требование приоритета содержания перед формой* — должно быть обеспечено отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования;
- *требование непротиворечивости* — должно соблюдаться тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца;
- *требование рациональности* — должно быть обеспечено рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

1.5. Учетная политика

В настоящее время организации должны оформлять два вида внутренних нормативных документов: учетную политику для целей бухгалтерского учета и учетную политику для целей налогообложения.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» ответственным за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности является главный бухгалтер организации.

Формирование учетной политики регламентируется Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утвержденным приказом Минфина России от 09.12.98 г. № 60н.

Под *учетной политикой организации* понимается принятая совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 1/98).

К *способам ведения бухгалтерского учета* относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, пога-

шения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика принимается до наступления нового финансового года и применяется последовательно из года в год.

Вновь созданная организация оформляет избранную учетную политику до первой публикации бухгалтерской отчетности, но не позднее 90 дней со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации). Принятая вновь созданной организацией учетная политика считается применяемой со дня приобретения прав юридического лица (государственной регистрации).

Формирование учетной политики осуществляется на базе следующих основных допущений:

1. *Имущественная обособленность.* Данное допущение означает, что на балансе организации должно учитываться только то имущество, которое согласно закону или договору ей принадлежит.

2. *Непрерывная деятельность.* Согласно этому допущению руководство организации осведомлено об имеющихся неопределенностях, связанных с событиями и условиями, которые могут вызвать значительные затруднения в осуществлении своей деятельности в дальнейшем. Эти неопределенности должны быть обязательно отражены в учетной политике.

3. *Последовательность применения учетной политики.* Это допущение обеспечивает определенную стабильность при ведении бухгалтерского учета. Однако при внесении кардинальных изменений в нормативные акты по бухгалтерскому учету учетная политика может быть изменена или дополнена.

4. *Временная определенность фактов хозяйственной деятельности.* Данное допущение предполагает, что факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от момента их оплаты и времени поступления.

Процесс составления учетной политики как внутреннего документа организации состоит из двух этапов — формирование и раскрытие учетной политики.

Первый этап обязателен для всех организаций, имеющих статус юридического лица. Исключение сделано только для кредитных

организаций и для филиалов и представительств иностранных организаций, находящихся на территории Российской Федерации.

Раскрывать учетную политику обязаны только организации, которые публикуют свою отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе. К таким организациям относятся, например, акционерные общества.

Учетная политика организации оформляется организационно-распорядительным документом — приказом или распоряжением руководителя.

Учетная политика для целей бухгалтерского учета. В учетной политике для целей бухгалтерского учета первоначально определяется организационная форма бухгалтерского учета.

В соответствии со ст. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете» руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

- а) учредить бухгалтерскую службу как структурное подразделение, возглавляемое главным бухгалтером;
- б) ввести в штат должность бухгалтера;
- в) передать на договорных началах ведение бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- г) вести бухгалтерский учет лично.

При формировании учетной политики утверждаются:

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

2. Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности. Внедрение в организациях на территории Российской Федерации унифицированных форм первичной учетной документации как элемента учетной политики производится с начала финансового года.

3. Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации. Общие требования к порядку и срокам проведения инвентаризаций определены ст. 12 Федерального закона

«О бухгалтерском учете» и п. 26–28 Положения по ведению бухгалтерского учета. Детализация требований осуществлена в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом Минфина России от 13.06.95 г. № 49.

4. Методы оценки активов и обязательств. В соответствии с п. 8 ПБУ 1/98 при формировании учетной политики организации по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из ПБУ 1/98 и иных положений по бухгалтерскому учету. Основные принципы оценки активов и обязательств сформулированы в ст. 11 Федерального закона «О бухгалтерском учете».

5. Правила документооборота и технология обработки учетной информации. Правила документооборота определяются формой счетоводства, принятой в организации (или выбранной — для вновь созданных организаций), а также объемом производственной или торговой деятельности и особенностями технологического процесса.

6. Порядок контроля хозяйственных операций.

7. Другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета. В данном разделе учетной политики должны раскрываться вопросы, не нашедшие отражения в других разделах, но необходимые для организации бухгалтерского учета в организации. Такими вопросами могут быть, например, вопросы, касающиеся менеджмента, маркетинговой политики организации, ценообразования, финансового и экономического анализа и т.п.

Организация должна раскрывать принятые при формировании учетной политики способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности.

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся:

- отнесение имущества к объектам основных средств;

- способы начисления амортизации основных средств, нематериальных и иных активов;
- оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг;
- другие способы.

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

Учетная политика для целей налогообложения. Налоговый учет представляет собой систему сбора, фиксации и обработки хозяйственной и финансовой информации, необходимой для правильного исчисления налоговых обязательств плательщика.

В процессе формирования учетной политики должны быть установлены и обоснованы организационно-технические и методические аспекты налогового учета:

- порядок организации налогового учета;
- принципы и порядок налогового учета видов деятельности, осуществляемых налогоплательщиком;
- формы аналитических регистров налогового учета;
- технология обработки учетной информации;
- способы ведения налогового учета;
- другие аспекты, необходимые для ведения налогового учета.

Если организация осуществляет несколько видов деятельности, то в учетной политике необходимо раскрыть особенности налогового учета доходов и расходов по каждому из них.

Под учетной политикой для целей налогообложения следует понимать совокупность выбранных предприятием способов ведения налогового учета и порядка исчисления налогов и сборов.

Это означает следующее:

1) предприятие осуществляет выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательными актами, регулирующими порядок определения налоговой базы и исчисления тех или иных налогов и сборов в Российской Федерации. Например, выбор одного из методов определения выручки для целей налогообложения НДС (по отгрузке или по оплате);

2) выбранные способы устанавливаются на предприятии, т.е. на всех структурных подразделениях (включая выделенные на отдельный баланс), независимо от их места расположения. Таким образом, отдельные цеха, обособленные подразделения, филиалы должны придерживаться установленной предприятием учетной политики;

3) данные способы устанавливаются на длительный срок (как минимум, на отчетный год). Налоговым периодом при исчислении налога на прибыль (отчетным годом) считается период с 1 января по 31 декабря включительно. В пределах налогового периода учетная политика организации не может изменяться, кроме случаев, прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В отношении НДС и акцизов, при исчислении которых налоговым периодом считается месяц (в некоторых случаях — квартал), учетная политика для целей налогообложения также должна сохраняться в течение, как минимум, года;

4) данные способы должны быть закреплены соответствующим документом.

В учетной политике для целей налогообложения должны быть предусмотрены:

1. Метод оценки сырья и материалов, используемых при производстве (изготовлении) товаров (выполнении работ, оказании услуг), их реализации и ином выбытии.

Пунктом 8 ст. 254 НК РФ предусмотрены следующие методы оценки сырья и материалов:

- по стоимости единицы запасов;
- по средней стоимости;
- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО).

Согласно подп. 3 п. 1 ст. 268 НК РФ при реализации покупных товаров налогоплательщик вправе уменьшить доходы от реализации на стоимость приобретения данных товаров, определяемую одним из следующих методов оценки покупных товаров:

- по стоимости первых по времени приобретений (ФИФО);
- по стоимости последних по времени приобретений (ЛИФО);
- по средней стоимости (в случаях, когда с учетом технологических особенностей невозможно применение методов ФИФО и ЛИФО).

2. Порядок ведения налогового учета, так как в соответствии со ст. 313 НК РФ организации самостоятельно разрабатывают систему налогового учета. Кроме того, на основании ст. 314 НК РФ формы регистров налогового учета и порядок отражения в них аналитических данных налогового учета и данных первичных учетных документов должны быть представлены как приложения к учетной политике организации для целей налогообложения.

3. Метод начисления амортизации имущества (кроме зданий, сооружений и передаточных устройств со сроком полезного использования свыше 20 лет), который будет применяться в налоговом учете. В соответствии с п. 1 ст. 259 НК РФ в целях налогообложения следует применять линейный или нелинейный методы амортизации имущества. При этом метод амортизации может устанавливаться отдельно для каждого объекта амортизируемого имущества или для каждой амортизационной группы.

4. Порядок учета расходов на освоение природных ресурсов, относящихся к нескольким участкам недр.

5. Метод учета доходов и расходов (метод начисления или кассовый метод), применяемые в целях налогообложения при исчислении налога на прибыль. Согласно п. 1 ст. 273 НК РФ организации имеют право (но не обязаны) применять кассовый метод учета доходов и расходов, если в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) организации без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал.

6. Порядок формирования резерва по сомнительным долгам. При этом под сомнительным долгом признается любая задолженность перед налогоплательщиком в случае, если эта задолженность не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена залогом, поручительством, банковской гарантией (п. 1 ст. 266 НК РФ).

Законодательство о налогах и сборах не содержит прямого указания на необходимость фиксирования учетной политики организации для целей налогообложения в отдельном распорядительном документе. Возможно включение отдельных элементов учетной политики для целей налогообложения в консолидированный приказ об учетной политике предприятия как для целей бухгалтерского учета, так и для целей налогообложения.

Изменение учетной политики. На основании Федерального закона «О бухгалтерском учете» и ПБУ 1/98 изменения в учетной политике организации производятся в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или нормативных актов по бухгалтерскому учету (обязательное изменение учетной политики);
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета (добровольное изменение учетной политики);
- существенного изменения условий деятельности (добровольное изменение учетной политики).

Изменения учетной политики предусматриваются с 1 января текущего года (с начала финансового года). Изменения утверждаются соответствующим организационно-распорядительным документом (п. 18 ПБУ 1/98).

Последствия обязательного изменения учетной политики отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательным или нормативным актом. Если законодательно не установлен порядок отражения последствий обязательного изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в порядке, предусмотренном для отражения последствий добровольного изменения учетной политики.

Решение о добровольном изменении учетной политики должно обеспечить более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации, меньшую трудоемкость учетного процесса.

Если новый способ ведения бухгалтерского учета отвечает данным критериям, то добровольное изменение учетной политики можно считать обоснованным.

К существенным изменениям условий деятельности организации можно отнести:

- реорганизацию предприятия;
- смену собственников;
- изменение видов деятельности.

Все изменения учетной политики объясняются в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности. При этом если изменения учетной политики оказывают или способны оказать существенное влияние на финансовое положение организации, то данные изме-

нения подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Данная информация должна содержать:

- причину изменения учетной политики;
- оценку последствий изменения в стоимостном выражении;
- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность данные за период, предшествующий отчетному, откорректированы.

Формирование учетной политики в МСФО. В МСФО учетная политика (*accounting policies*) определяется как совокупность конкретных принципов, допущений, правил и подходов, принятых компанией для подготовки и представления финансовой отчетности. В отличие от российской практики международные стандарты оперируют этим понятием исключительно применительно к финансовой отчетности, а не бухгалтерскому учету в целом.

Подход к формированию учетной политики компании, сформулированный в МСФО, нацелен на обеспечение соответствия финансовой отчетности стандартам. Согласно МСФО 1 «Представление финансовой отчетности» компания должна ориентироваться на принципы и требования, предписанные МСФО. При отсутствии таких принципов руководство компании вырабатывает учетную политику, при использовании которой финансовая отчетность будет содержать полную информацию, необходимую пользователям для принятия решений, достоверно отражающую финансовые результаты деятельности компании.

В последнем случае МСФО предлагают *три способа* (источника) *определения учетной политики*:

- по аналогии со сходными операциями;
- исходя из общих определений и критериев;
- на основе национальных правил и признанной практики.

Первый способ предполагает ориентацию на требования, принятые для сходных операций, и общие принципы системы МСФО. При этом рассматриваются стандарты и разъяснения, которые непосредственно не регулируют конкретный вопрос. Сходство операций устанавливается на основе профессионального суждения. Например, при отражении согласно МСФО 28 «Учет инвестиций в ассоциированные компании» в отчетности инвестиций в ассоциированные компании (*associats*) методом долевого участия многие процедурные вопросы должны решаться в порядке, аналогичном предусмотренному МСФО 27

«Сводная финансовая отчетность и учет инвестиций в дочерние компании».

При *втором способе* источником учетной политики компании по конкретному вопросу выступают общие определения и критерии признания, отраженные в Принципах подготовки и представления финансовой отчетности. Эти определения и критерии могут быть использованы, например, при установлении следующих моментов: должен ли (и в какой момент) объект быть капитализирован (списан в расход), как отражать в отчетности суммы НДС, подлежащего возмещению из бюджета, и других налогов, подлежащих уплате (кроме налогов на доходы, порядок учета которых установлен в МСФО 12).

При *третьем способе* допускается использовать национальные правила учета, а также ориентироваться на общепризнанную практику разрешения конкретных вопросов. Источником требований и принципов отчетности могут стать Общепринятые принципы финансовой отчетности США (US GAAP), которые, по общему признанию, содержат детально разработанные правила учета для многих сложных операций. Однако этот способ допустим лишь в том случае и в той степени, в какой национальные правила и отраслевая практика не противоречат содержанию Принципов подготовки и представления финансовой отчетности, стандартов и разъяснений.

В МСФО специально не рассматривается возможность при отсутствии конкретных требований ориентироваться на публикуемые Правлением Комитета по МСФО проекты стандартов и другие материалы как источник разрешения вопросов, возникающих при подготовке финансовой отчетности. Очевидно, что окончательное решение отражается лишь в стандарте, принятом Правлением.

Избранная учетная политика должна обеспечивать формирование такой финансовой отчетности компании, которая содержит уместную и надежную информацию. Согласно Принципам подготовки и представления финансовой отчетности информация признается уместной, когда она влияет на принимаемые пользователями отчетности экономические решения, помогая им оценивать прошлые, текущие и будущие факты хозяйственной жизни компании.

Особое значение при выработке учетной политики компании должно придаваться соблюдению приоритета экономического содержания перед юридической формой. Экономическое содержание

факта хозяйственной жизни не всегда согласуется или соответствует тому, что вытекает из его юридической или изначально задуманной формы.

Вопросы изменения учетной политики компании рассматриваются в МСФО 8 «Чистая прибыль или убыток за отчетный период, фундаментальные ошибки и изменения в учетной политике». В целом избранная компанией учетная политика может быть изменена лишь в случае, когда этого требует орган, регулирующий стандарты финансовой отчетности, а также при переходе к более уместному и надежному варианту. Объем и порядок раскрытия учетной политики в финансовой отчетности обсуждаются в каждом конкретном стандарте.

1.6. Международные бухгалтерские правила

Развитие финансового рынка, концентрация международного капитала, международное разделение труда, выход российских организаций на международный рынок и привлечение иностранных инвестиций потребовали качественных преобразований в организации бухгалтерского учета, выделение отдельной системы налогового учета в самостоятельную учетную систему в рамках государственного контроля за деятельностью экономических субъектов.

Переход отечественного бухгалтерского учета на принципы международных стандартов учета и финансовой отчетности законодательно закреплен постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283 «Об утверждении Программы реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности».

Концептуальные основы международного учета представлены на рис. 1.2.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — это свод определенных правил и общепринятых процедур бухгалтерского учета и отчетности, определяющих требования к признанию, оценке и раскрытию финансово-хозяйственных операций в бухгалтерской отчетности.

МСФО представляют собой универсальную учетную систему, функционирующую на международном уровне. В основе системы



Рис. 1.2. Концептуальные основы международного бухгалтерского учета

МСФО лежат сами международные стандарты и концептуальные основы составления отчетности.

Концепции бухгалтерского учета — это основные теоретические принципы ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Концепции необходимы в силу следующих причин:

- 1) для разработки новых и пересмотра действующих стандартов;
- 2) выступают основой организации международного учета;
- 3) помогают разобраться в финансовой отчетности пользователям;
- 4) обеспечивают необходимой информацией специалистов бухгалтерии.

Любая информация характеризуется определенными критериями. Информация, отраженная в отчетности, должна отвечать крите-

рию качества — она должна быть понятной для пользователей, имеющих определенную подготовку, уместной, должна отвечать интересам пользователей, позволять им принимать решения.

Качественные характеристики информации представлены на рис. 1.3.



Рис. 1.3. Качественные характеристики информации в системе МСФО

Информация должна быть существенной. Критерий существенности характеризуется тем, что отсутствие или искажение информации может повлиять на принятие определенного решения.

Преобладание сути над формой, т.е. информация, необходимая пользователю, должна быть отражена в любой форме (рисунок, схема, диаграмма, текст).

Основным критерием информации является ее надежность, т.е. информация является надежной тогда, когда в ней нет существенных ошибок и искажений.

Информация уместна, если отвечает следующим критериям:

- носит прогнозный характер;
- подтверждает прогнозы.

При раскрытии понятий уместности и надежности применяют некоторые ограничения (табл. 1.2).

Таблица 1 2

Ограничения надежности и уместности МСФО

Ограничения	Содержание ограничения
Своевременность	Информация не должна быть задержана при подготовке финансовой отчетности. В случае задержки информация теряет свою уместность. С этой целью иногда предоставляется «ожидаемая информация»
Баланс между выгодами и затратами	Выгоды, получаемые от сбора информации, должны превышать затраты на ее получение
Баланс между качественными характеристиками	Он состоит в том, чтобы достичь соответствующего соотношения между основными характеристиками финансовой отчетности

В международной практике выделяют пять элементов финансовой отчетности: активы (экономические ресурсы), обязательства, доходы, расходы, капитал.

Данные элементы классифицируются в зависимости от отражения в отчетных формах:

- элементы бухгалтерского баланса (активы, обязательства, капитал);
- элементы, характеризующие финансовый результат, — это элементы отчета о прибылях и убытках (доходы, расходы).

При определении элементов финансовой отчетности центральное место занимает понятие *экономической выгоды*.

Согласно МСФО под **активами** понимаются экономические ресурсы, контролируемые организацией, использование которых принесет в будущем экономическую выгоду.

Будущие экономические выгоды могут возникать в следующих случаях:

- когда активы используются обособленно или в сочетании с другими активами для производства товаров, работ, услуг (например, обработка древесины на деревообрабатывающем станке);

- когда актив обменивается на другие активы (например, приобретение материальных ценностей за счет денежных средств);
- когда актив используется для погашения обязательства (например, произведена оплата поставщику за поставленные ценности или оформление отношений по договору мены);
- когда актив распределен между собственниками (например, выплата денежных средств с расчетного счета по причитающимся дивидендам).

Под **обязательствами** согласно МСФО понимается существующая на отчетную дату задолженность организации, погашение которой приводит к уменьшению этой выгоды в виде оттока ресурсов.

Обязательства могут быть погашены различными способами:

- выплатой денежных средств;
- передачей других активов;
- предоставлением услуг;
- заменой одного обязательства другим;
- переводом обязательства в капитал;
- снятием требования со стороны кредитора.

Также в международной практике существует понятие *условное обязательство*, которое возникает, если организация решит приобрести какие-либо активы в будущем. Некоторые обязательства могут быть измерены только приблизительно. В таком случае они рассматриваются как резервы. Обязательства принимаются на учет только тогда, когда предполагается, что их погашение требует каких-либо затрат.

Капитал — это доля в активах компании, остающаяся после вычетов всех обязательств. Иными словами, это вложения собственников и накопленная прибыль. Структура капитала в международном учете представлена следующим образом: акционерный капитал, партнерский капитал, резервы, чистая нераспределенная прибыль.

Доходы — это увеличение экономических выгод в течение отчетного периода в форме притока экономических ресурсов или уменьшения обязательств, которое ведет к увеличению капитала.

Доход включает в себя выручку, полученную от основной деятельности, и выручку, полученную от неосновной деятельности. Под основной деятельностью понимается реализация, проценты, дивиденды, вознаграждения в зависимости от типа организации.

К неосновным доходам относят доходы от реализации внеоборотных активов, ценных бумаг, внереализационные доходы или доходы от увеличения балансовой стоимости долгосрочных активов.

Расходы — это уменьшение экономической выгоды в отчетном периоде в форме оттока или использования активов, или возникновения обязательств, которые ведут к уменьшению собственного капитала.

Расходы включают в себя затраты и убытки от основного вида деятельности и неосновного вида деятельности. К затратам и убыткам от основного вида деятельности относят: затраты и убытки от оказания услуг, выплаты вознаграждений, процентов. К затратам по неосновному виду деятельности относят: затраты и убытки от стихийных бедствий, от продажи внеоборотных активов.

Разница между доходами и расходами представляет собой прибыль.

Важным критерием является критерий признания элементов финансовой отчетности — включение в балансовый отчет или отчет о прибылях и убытках соответствующих статей. Этот критерий должен отвечать двум условиям:

- 1) экономическая выгода будет поступать в компанию;
- 2) статья имеет стоимость.

Под оценкой элементов финансовой отчетности понимается процесс определения денежных сумм, по которым элементы отражаются в финансовой отчетности. Виды оценок элементов финансовой отчетности, применяемые в международной практике бухгалтерского учета, представлены в табл. 1.3.

В настоящее время в международной практике **постановка бухгалтерского учета** в коммерческих организациях **базируется на следующих основных принципах:**

1) **концепция денежного измерения** — состоит в том, что все активы, доходы, расходы, обязательства и капитал отображаются в денежном выражении;

2) **концепция обособленного предприятия** — состоит в том, что счета собственника не являются счетами организации;

3) **концепция действующего предприятия** — состоит в том, что организация является экономической единицей, которая действует в настоящее время и будет действовать в обозримом будущем;

Виды оценок, применяемых в международном бухгалтерском учете

Виды оценок	Особенности оценок	
	Активов	Обязательств
Фактическая стоимость приобретения	Сумма уплаченных денежных средств или их эквивалентов или справедливая стоимость, предложенная за них на момент приобретения	Сумма выручки, полученной в обмен на долговое обязательство, или сумма денежных средств или их эквивалентов, уплата которых ожидается при нормальном ходе дел
Восстановительная стоимость	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая должна быть уплачена, если бы такой же или эквивалентный актив приобретался в настоящее время	Недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая потребовалась бы для погашения обязательства в настоящий момент
Возможная цена продажи (погашения)	Сумма денежных средств или их эквивалентов, которая в настоящее время может быть выручена от продажи актива в нормальных условиях (либо чистая стоимость реализации; либо рыночная стоимость)	Стоимость их погашения, т.е. недисконтированная сумма денежных средств или их эквивалентов, которая предположительно будет потрачена для погашения обязательств при нормальном ходе дел
Дисконтированная стоимость	Дисконтированная стоимость будущего чистого поступления денежных средств, которые предположительно будут создаваться данным активом при нормальном ходе дел	Дисконтированная стоимость будущего чистого выбытия денежных средств, которые предположительно потребуются для погашения обязательств при нормальном ходе дел

4) *концепция учета по стоимости* — состоит в том, что актив вносится в учетные регистры по первоначальной стоимости (по оплаченной стоимости), а для целей использования актива различают балансовую и рыночную стоимость;

5) *концепция двойственности учета* — состоит в том, что при отражении фактов хозяйственной деятельности применяют двойную запись;

6) *концепция учетного периода* — состоит в том, что деятельность организации измеряется за конкретный промежуток времени, который называется учетным периодом (обычно год);

7) *концепция консерватизма* (осторожности в оценке) — состоит в том, что для признания увеличения нераспределенной прибыли организации необходимы более веские доказательства, чем для признания уменьшения нераспределенной прибыли;

8) *концепция реализации* — состоит в том, что сумма полученного дохода от продажи товаров, работ, услуг должна быть больше или меньше продажной цены реализованных товаров (услуг);

9) *концепция соотношения доходов и расходов* — состоит в том, что доходы от продажи товаров, работ, услуг одного отчетного периода должны быть уменьшены на расходы, относящиеся к этому же отчетному периоду (данная концепция реализуется через понятия расходов, под которыми понимаются затраты, выплаты, расходы текущего и будущих периодов);

10) *концепция применения учетной политики* — состоит в том, что один и тот же метод оценки имущества, обязательств и капитала, выбранный организацией, применяется из года в год;

11) *концепция существенности* — состоит в том, что в отчетности отражаются только существенные события, которые могут повлиять на принятие решения инвестора.

Основополагающими принципами международной финансовой отчетности являются следующие:

1) принцип выбора единицы учета (предприятие автономно и понимается как отдельная хозяйствующая единица);

2) принцип периодичности — состоит в том, что отчетность классифицируется на годовую и промежуточную;

3) принцип открытости — состоит в том, что в учетных регистрах раскрываются детали происхождения материальных ценностей в дополнение к основным требованиям;

4) принцип целостности — состоит в том, что данные бухгалтерского учета представляют собой единую систему, позволяющую управлять имуществом, капиталом, обязательствами в процессе хозяйственной деятельности;

5) принцип объективности (регистрации) — состоит в том, что все хозяйственные операции должны регистрироваться сплошным образом в оправдательных документах;

6) принцип конфиденциальности — состоит в том, что внутренняя отчетность является коммерческой тайной;

7) принцип экономичности бухгалтерской информации (принцип рациональности) — состоит в том, что затраты на получение информации не должны превышать экономический эффект от ее сбора.

Международные стандарты имеют ряд преимуществ перед национальными стандартами, которые заключаются в следующем:

- лучше обобщают практический опыт;
- не привязаны к особенностям регулирования бухгалтерского учета в отдельных странах;
- обеспечивают сопоставимость информации между компаниями в мировом масштабе и являются доступными для пользователей;
- позволяют значительно сократить расходы на подготовку консолидированной (сводной) отчетности;
- доступны и просты в восприятии для пользователей;
- постоянно совершенствуются.

Вместе с тем система МСФО имеет недостатки:

- стандарты носят обобщенный характер и предусматривают многообразие методов учета;
- отсутствуют подробные указания по применению отдельных методик (нет методических рекомендаций);
- ориентированы на развитую рыночную экономику;
- носят рекомендательный характер.

Каждый стандарт состоит из следующих элементов: номер стандарта, его название, цели, сфера применения, порядок учета, основные определения, раскрытие информации, дата вступления в силу. Сфера применения стандарта определяет объекты учета, а в некоторых случаях и круг охватываемых компаний.

В разделе «Порядок учета» излагаются конкретные условия признания и оценки объектов учета, основные правила учета и рекомендации по их использованию.

В разделе «Раскрытие информации» определяется состав информации, подлежащей раскрытию в финансовой отчетности по соответствующему стандарту.

Некоторые страны применяют МСФО практически без их изменения; другие страны (в том числе и Россия) принимают МСФО в качестве основы для разработки национальных стандартов, внося в них изменения соответственно национальным условиям (например, особенностям налоговых систем).

В настоящее время в международной финансовой практике существуют две системы международных стандартов:

- GAAP — основные общие принципы бухгалтерского учета, присущие для англо-американской системы учета, области управленческого регулирования бухгалтерского учета и формирования отчетных форм. Ориентирована на инвесторов и кредиторов;
- МСФО — присуща для стран Западной Европы, характеризуется жестким регулированием норм права, формами отчетности. Ориентирована на финансовые институты и налоговые органы.

На использование той или иной группы международных стандартов в практической деятельности оказывают влияние следующие факторы:

- 1) тип инвестора;
- 2) участие инвестора в управлении организацией;
- 3) количество физических и юридических лиц — основных инвесторов;
- 4) степень развития финансового рынка и рынка ценных бумаг;
- 5) степень участия в международном бизнесе.

В настоящее время в международной практике бухгалтерского учета в зависимости от способа формирования показателей отчетности выделяют следующие модели бухгалтерского учета: англо-американская, континентальная и латиноамериканская.

Сравнительная характеристика международных моделей бухгалтерского учета представлена в табл. 1.4.

В настоящее время МСФО трансформируется в единую систему, которая подразумевает гармонизацию стандартов GAAP и МСФО.

Классификация моделей бухгалтерского учета

Англо-американская	Континентальная	Южноамериканская
1. Отчетность ориентирована на нужды инвесторов	1. Отчетность ориентирована на нужды налоговых органов и государственной власти	1. Отчетность ориентирована на потребности государственных и налоговых органов
2. Применяется профессиональное регулирование бухгалтерского учета, а не государственное	2. Жесткая регламентация бухгалтерского учета, государство постоянно вмешивается в учетную практику	2. Бухгалтерский учет регулируется законодательством
3. Обеспечение информацией налоговых органов выведено в отдельную систему за рамки финансового учета	3. Финансовая отчетность ориентирована на кредитные учреждения	3. Отличительной особенностью является пересчет показателей отчетности на темп инфляции
4. Очень хорошо развит рынок ценных бумаг	4. Бизнес имеет тесные связи с банками, практика учета одной страны отличается от других стран	—

1.7. Объекты бухгалтерского учета и их классификация

В процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности происходит постоянный оборот хозяйственных средств и совершается большое количество хозяйственных операций.

Так, денежные средства организации могут превращаться в приобретаемые у других организаций сырье, материалы, которые, в свою очередь, изменяются в соответствии с условиями деятельности организации, принимая различные формы в виде продукции (работ, услуг), которые после их реализации покупателям и заказчикам вновь превращаются в денежные средства, готовые начать новый кругооборот.

Отдельные составные части кругооборота хозяйственных средств на различных его стадиях отражаются с помощью *хозяйственных операций*.

В зависимости от назначения хозяйственные средства организации подразделяются на средства, находящиеся в сфере производства, обращения и в непроизводственной сфере.

К хозяйственным средствам организации, находящимся в **сфере производства**, относятся предметы труда (сырье, материалы, топливо и др.) и средства труда (здания, машины, оборудование и другие основные средства), используемые в процессе производства продукции (работ, услуг).

К хозяйственным средствам организации, находящимся в **сфере обращения**, относятся отгруженные покупателям товары или готовая продукция, денежные средства на счетах и в кассе организации, средства в расчетах (дебиторская задолженность, задолженность за подотчетными лицами и т.п.) и др.

К хозяйственным средствам организации, находящимся в **непроизводственной сфере**, относятся средства социального и культурно-бытового назначения: общежития, столовые и буфеты, детские дошкольные учреждения (детсады и ясли), дома отдыха, санатории и др.

В зависимости от состава и функциональной роли хозяйственные средства организации подразделяются на внеоборотные и оборотные средства (активы).

К **внеоборотным средствам** (активам) относятся основные средства, нематериальные активы, незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, долгосрочные финансовые вложения и прочие внеоборотные активы, многократно используемые в производственной и иной хозяйственной деятельности.

Основные средства — определенная группа активов организации, обладающих стоимостью и способностью приносить организации экономические выгоды (доход), имеющая материально-вещественную структуру и используемая в течение длительного периода в качестве средств труда при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации.

Нематериальные активы — группа активов организации, обладающих стоимостью и способностью приносить организации

экономические выгоды (доход), не имеющих материально-вещественной (физической) структуры и используемых в течение длительного периода при производстве продукции (работ, услуг) либо для управленческих нужд организации.

Незавершенное строительство — затраты застройщика по возведению объекта строительства с начала строительства до ввода объекта в эксплуатацию.

Доходные вложения в материальные ценности — вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, предоставляемые организацией за плату во временное владение и пользование с целью получения дохода.

Финансовые вложения — инвестиции организации в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, в уставные (складочные) капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы. Финансовые вложения на срок более 12 месяцев относят к *долгосрочным*, а на срок до 12 месяцев — к *краткосрочным* финансовым вложениям.

К **оборотным средствам** (активам) относятся сырье, материалы и другие активы, используемые в производстве продукции (работ, услуг), товары и готовую продукцию, а также незавершенное производство, расходы будущих периодов, денежные средства, права требования к сторонним организациям и физическим лицам (дебиторская задолженность), краткосрочные финансовые вложения и прочие оборотные активы.

Оборотные средства предназначены для однократного использования в течение одного производственного цикла, под которым понимается интервал времени от начала до окончания производственного процесса изготовления продукции.

Сырье и основные материалы — предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Сырье представляет собой продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, уголь, нефть и т.п.). Материалы представляют собой продукцию обрабатывающей промышленности (мука, мазут, бензин и т.п.).

Товары — часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенных для продажи.

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

Незавершенное производство — продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и техническую приемку (т.е. продукция, начатая, но еще не законченная производством в пределах данной организации).

Расходы будущих периодов — затраты, произведенные организацией в предшествующем и/или отчетном периодах, но подлежащие включению в себестоимость продукции (работ, услуг) в последующие периоды деятельности организации. К таким расходам, в частности, относятся расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях, освоением новых производств, цехов и агрегатов и др.

Денежные средства — сумма денег в российской и иностранной валютах, находящихся в кассе, на расчетных, валютных и других счетах организации.

Дебиторская задолженность — задолженность других юридических и физических лиц данной организации. Эта задолженность отражается в бухгалтерском учете как имущество данной организации, т.е. право на получение определенной денежной суммы (товара, услуги и т.п.) с должника. Например, к дебиторской задолженности относится числящаяся в бухгалтерском учете задолженность покупателей и заказчиков за реализованные им товары, выполненные работы или оказанные услуги. Дебиторская задолженность со сроком ее погашения не более 12 месяцев считается *краткосрочной*. Дебиторская задолженность со сроком ее погашения свыше 12 месяцев считается *долгосрочной*.

На всех стадиях кругооборота хозяйственных средств возникают объекты бухгалтерского учета.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Классификация объектов бухгалтерского учета представлена на рис. 1.4.

Имущество организации представляет собой совокупность внеоборотных и оборотных средств.

К **обязательствам** организации относятся кредиторская задолженность и задолженность организации по кредитам банков и займам, полученным от других организаций и физических лиц.

Под *кредиторской задолженностью* понимается задолженность данной организации другим юридическим и физическим лицам, отражаемая в бухгалтерском учете как обязательства организации. Например, к кредиторской задолженности относятся: числящаяся в бухгалтерском учете задолженность поставщикам или подрядчикам за полученные от них материальные ценности (выполненные работы или оказанные услуги), задолженность своим работникам по заработной плате, задолженность по платежам в бюджет и во внебюджетные фонды и др.

Под *кредитами банков* понимаются денежные ссуды, выдаваемые организации банком на определенный срок на условиях возвратности и оплаты кредитного процента.

Под *займами* понимаются полученные от других организаций или физических лиц в долг денежные средства или товары на условиях возвратности, срочности и платности (как правило, с уплатой процентов), средства, полученные от выпуска и продажи облигаций организации, и др.

К **хозяйственным операциям** относятся операции, вызывающие изменения в составе имущества и обязательств организации. Хозяйственные операции могут осуществляться как между объектами бухгалтерского учета внутри организации, так и между организацией и сторонними организациями и физическими лицами.

Хозяйственные средства организации формируются за счет различных источников. Классификация источников формирования хозяйственных средств представлена на рис. 1.5.

Использование этих источников при формировании хозяйственных средств отражается хозяйственными операциями, также подлежащими бухгалтерскому учету.



Рис. 1.4. Классификация объектов бухгалтерского учета

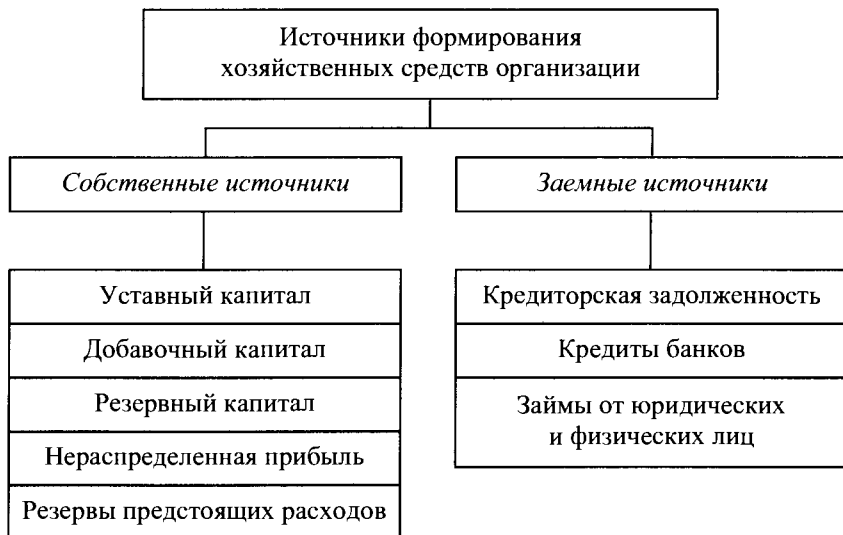


Рис. 1.5. Классификация источников формирования хозяйственных средств организации

Источники формирования хозяйственных средств *по их принадлежности и целевому назначению* подразделяются на собственные и заемные источники.

Собственные источники включают в себя уставный (складочный) капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенную прибыль и прочие резервы.

Уставный капитал — это совокупность денежных и иных хозяйственных средств, вносимых в качестве вкладов учредителями (собственниками) организации в размерах, зафиксированных в учредительных документах.

Добавочный капитал представляет собой прирост капитала организации, образовавшийся в результате переоценки внеоборотных активов и получения эмиссионного дохода акционерного общества. Эмиссионный доход — это средства, полученные акционерным обществом от продажи своих акций по цене, превышающей их номинальную стоимость.

Резервный капитал — это резервы, образованные в соответствии с законодательством или учредительными документами и предназначенные для покрытия убытков организации, а также по-

гашения облигаций и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств.

Нераспределенная прибыль — остаток чистой прибыли, оставшейся в распоряжении организации по результатам работы за прошлый отчетный год и принятых решений по ее использованию.

Резервы предстоящих расходов — резервы, создаваемые организацией в целях равномерного включения расходов в затраты на производство и расходы на продажу. К этим резервам относятся резервы на предстоящую оплату отпусков, на ремонт основных средств, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и др.

Заемные источники включают в себя кредиторскую задолженность, а также кредиты банков и займы, полученные от других организаций и физических лиц.

Процесс учета объектов бухгалтерского учета предусматривает использование различных измерителей этих объектов: натуральных, трудовых, денежных.

Натуральные измерители применяются для количественного учета объектов бухгалтерского учета и выражаются в единицах счета, в мерах линейных, площади, объема, веса, мощности и др.

К натуральным измерителям относятся килограммы, центнеры, тонны, метры, квадратные метры, кубометры, штуки, литры и т.д.

Трудовые измерители применяются для определения затрат труда на производство продукции (работ, услуг) и использования рабочего времени. К трудовым измерителям относятся месяцы, дни, часы, минуты, человеко-дни, человеко-часы.

Денежные измерители применяются в качестве единого обобщающего показателя для определения стоимости разнородного имущества организации, а также для учета денежных средств на счетах и в кассе организации, обязательств организации, разнохарактерных хозяйственных операций и др. Денежным измерителем объектов бухгалтерского учета в Российской Федерации является рубль.

Указанные выше измерители могут применяться по отдельности или в различных сочетаниях с целью получения полной и достоверной информации о хозяйственной деятельности организации, контроля отдельных хозяйственных операций.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение бухгалтерского учета.
2. Какие виды хозяйственного учета различают в современной экономике?
3. Назовите основные измерители, применяемые в хозяйственной деятельности организаций.
4. Назовите основные стадии учетного процесса.
5. Назовите основные группы пользователей бухгалтерской отчетности.
6. Сколько уровней включает система нормативного регулирования бухгалтерского учета?
7. Охарактеризуйте основные требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета в отечественной практике.
8. Назовите основные концепции международного бухгалтерского учета.
9. Назовите качественные характеристики бухгалтерской информации.
10. Назовите основные модели бухгалтерского учета, применяемые в международной практике.
11. Для чего предназначена учетная политика организации?
12. Назовите элементы учетной политики, раскрывающие способы ведения учета.
13. В каких случаях изменяется учетная политика?
14. Что является объектами бухгалтерского учета?
15. Назовите основные объекты имущества организации.
16. Назовите источники формирования хозяйственных средств организации.

Глава 2

Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования

2.1. Понятие, виды, задачи и принципы учета долгосрочных инвестиций

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

Не являются долгосрочными инвестициями долгосрочные финансовые вложения в государственные ценные бумаги, ценные бумаги и уставные капиталы других организаций.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утвержденному приказом Минфина России от 30.12.93 г. № 160, долгосрочные инвестиции связаны:

- с осуществлением капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих организаций и объектов непроектной сферы;
- приобретением зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретением земельных участков и объектов природопользования;
- приобретением и созданием активов нематериального характера (исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности, средств индивидуализации товаров (работ, услуг)).

Основными задачами учета долгосрочных инвестиций являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение всех произведенных расходов при строительстве объектов по их видам и учитываемым объектам;
- обеспечение контроля за ходом выполнения строительства, вводом в действие производственных мощностей и объектов основных средств;
- правильное определение и отражение инвентарной стоимости вводимых в действие и приобретенных объектов основных средств, земельных участков, объектов природопользования и нематериальных активов;
- осуществление контроля за наличием и использованием источников финансирования долгосрочных инвестиций.

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

08-1 «Приобретение земельных участков»;

08-2 «Приобретение объектов природопользования»;

08-3 «Строительство объектов основных средств»;

08-4 «Приобретение объектов основных средств»;

08-5 «Приобретение нематериальных активов»;

08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;

08-7 «Приобретение взрослых животных»;

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

По дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактически произведенные затраты на строительство (создание) 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 со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счетов 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы» и др.

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

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств и нематериальных активов, а также сумму незавершенных затрат по формированию основного стада.

Незавершенные долгосрочные инвестиции отражаются по статье «Незавершенное строительство» раздела I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

Организация аналитического учета по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» зависит от вида долгосрочных инвестиций.

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

По затратам, связанным с приобретением (созданием) нематериальных активов, аналитический учет осуществляется по каждому приобретенному или созданному самой организацией объекту нематериальных активов.

Ведение аналитического учета по затратам, связанным с формированием основного стада, производится по видам животных (крупный рогатый скот, свиньи, овцы, лошади и т.д.).

Если организация осуществляет научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, то она организует учет по видам выполняемых работ, а также по договорам (заказам).

2.2. Учет затрат на строительство основных средств

Бухгалтерский учет операций по капитальному строительству осуществляется в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строитель-

во» (ПБУ 2/94), утвержденным приказом Минфина России от 20.12.94 г. № 167, а также Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций.

У организации, осуществляющей строительство для собственных нужд, затраты на строительство объектов складываются из расходов, связанных с его возведением, вводом в эксплуатацию, а также ожидаемых расходов, связанных со строительством и его финансированием, которые застройщик будет производить в соответствии с договором на строительство после окончания строительства объекта и ввода его в эксплуатацию.

Согласно Положению по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций в бухгалтерском учете затраты по строительству объектов группируются по технологической структуре расходов, определяемой сметной документацией. Учет рекомендуется вести по следующей структуре расходов:

- на строительные работы;
- на работы по монтажу оборудования;
- на приобретение оборудования, сданного в монтаж;
- на приобретение оборудования, не требующего монтажа; инструмента и инвентаря; оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса;
- на прочие капитальные затраты.

Порядок бухгалтерского учета затрат по строительству объектов зависит от способа их производства — подрядного или хозяйственного.

При подрядном способе выполненные строительно-монтажные работы отражаются у застройщика-заказчика по договорной стоимости (без НДС) согласно принятым к оплате счетам подрядных организаций на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств». Приемка физических объемов выполненных подрядчиками работ оформляется Актом о приемке выполненных работ (форма № КС-2). Расчеты между подрядчиком и заказчиком производятся на основании Справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3).

Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж, а также оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, осуществляется в зависимости от заключенного договора на строительство.

Если договором предусмотрено обеспечение строительства оборудованием силами подрядных строительных организаций, то стоимость оборудования отражается в учете застройщика в составе затрат по строительству объекта по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов строительных организаций.

Если обеспечение строительства оборудованием возложено на застройщика, то он учитывает все фактические затраты, связанные с его приобретением (стоимость оборудования по счетам поставщиков; транспортные расходы по его доставке; наценки, комиссионные вознаграждения, уплаченные посредническим организациям, и др.).

По оборудованию, требующему монтажа, указанные затраты первоначально учитываются на счете 07 «Оборудование к установке». Начиная с того месяца, в котором начаты работы по установке на постоянное место эксплуатации, стоимость оборудования, сданного в монтаж, включая все затраты, связанные с его приобретением, списывается в дебет субсчета 08-3 «Строительство объектов основных средств».

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, включая затраты по приобретению, учитывается у застройщика на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств».

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитываются по их видам и отражаются на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» в размере фактических затрат по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Суммы НДС, предъявленные застройщику и уплаченные им продавцам по приобретенному для строительства оборудованию, по прочим капитальным затратам, по строительно-монтажным работам, выполненным подрядным способом, по товарам, приобретенным для выполнения строительно-монтажных работ, обособленно учитываются на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» (далее — счет 19 «НДС по приобретенным ценностям»), субсчет 19-1 «НДС при приобретении основных средств». Они подлежат налоговому вычету в месяце, следующем за месяцем, в котором объект, заверченный строительст-

вом, был введен в эксплуатацию. Налоговый вычет указанных сумм производится, если завершённый строительством объект предназначен для производства и реализации товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость.

Пример 2.1

Организация-застройщик заключила с подрядчиком договор на строительство объекта производственного назначения. Согласно договору обеспечение строительства оборудованием возложено на застройщика. Затраты организации на строительство составили:

стоимость работ по составлению сметы — 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб.;

стоимость строительных работ по предъявленным счетам подрядчика — 1 180 000 руб., в том числе НДС — 180 000 руб.;

стоимость оборудования, требующего монтажа, — 2 360 000 руб., в том числе НДС — 360 000 руб.;

стоимость работ по монтажу оборудования согласно предъявленным счетам подрядчика — 590 000 руб., в том числе НДС — 90 000 руб.;

стоимость оборудования, не требующего монтажа, — 1 770 000 руб., в том числе НДС — 270 000 руб.

Организация произвела расчеты с контрагентами. Объект завершён строительством и принят к бухгалтерскому учету

Затраты по строительству объекта в бухгалтерском учете застройщика отражаются следующими записями:

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 100 000 руб. (118 000 руб. – 18 000 руб.) — отражена стоимость услуг сторонней организации по составлению сметы (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 18 000 руб. — отражен НДС по услугам;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 1 000 000 руб. (1 180 000 руб. – 180 000 руб.) — отражена стоимость строительных работ согласно Справке о стоимости выполненных работ и затрат (форма № КС-3), предъявленной подрядчиком (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 180 000 руб. — отражен НДС по строительным работам;

Дебет 07 «Оборудование к установке»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 2 000 000 руб. (2 360 000 руб. – 360 000 руб.) — оприходовано на склад оборудование, требующее монтажа (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 360 000 руб — отражен НДС по поступившему оборудованию;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 07 «Оборудование к установке»

— 2 000 000 руб. — списана стоимость оборудования, переданного в монтаж (подрядчик приступил к его монтажу);

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 500 000 руб. (590 000 руб. – 90 000 руб.) — отражена стоимость работ по монтажу оборудования (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 90 000 руб. — отражен НДС по монтажным работам;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 1 500 000 руб. (1 770 000 руб. – 270 000 руб.) — стоимость оборудования, не требующего монтажа, включена в затраты на строительство (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 270 000 руб. — отражен НДС по поступившему оборудованию;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 6 018 000 руб. (118 000 руб. + 1 180 000 руб. + 2 360 000 руб. + 590 000 руб. + 1 770 000 руб.) — с расчетного счета перечислено в погашение задолженности перед поставщиками и подрядчиками,

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-3 «Строительство объектов основных средств»

— 5 100 000 руб. (100 000 руб. + 1 000 000 руб. + 2 000 000 руб. + 500 000 руб. + 1 500 000 руб.) — законченный строительством объект принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

субсчет «Расчеты по НДС»

Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

— 918 000 руб. (18 000 руб. + 180 000 руб. + 360 000 руб. + 90 000 руб. + 270 000 руб.) — предъявлен к налоговому вычету НДС в месяце, следующем за месяцем, в котором объект, заверченный капитальным строительством, был введен в эксплуатацию.

При строительстве объектов непроизводственного назначения, а также объектов, используемых при производстве и реализации товаров, не облагаемых НДС, суммы налога, уплаченные по строительно-монтажным работам, оборудованию, товарам, использованным на строительство, не подлежат налоговому вычету и включаются в первоначальную стоимость основных средств. В этом случае по завершении строительства в бухгалтерском учете производятся записи:

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

— 918 000 руб. — сумма НДС включена в первоначальную стоимость объекта строительства;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-3 «Строительство объектов основных средств»

— 6 018 000 руб. (5 100 000 руб. + 918 000 руб.) — законченный строительством объект принят к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

При хозяйственном способе новое строительство осуществляется собственными силами застройщика без привлечения подрядных строительного-монтажных организаций. Для строительства хозяйственным способом в организационной структуре застройщика создается строительное-монтажное подразделение, которое должно иметь лицензию на право производства строительных работ.

Учет затрат на строительство в этом случае также осуществляется на субсчете 08-3 «Строительство объектов основных средств» в разрезе аналитических счетов, позволяющих группировать расходы по технологической структуре, предусмотренной сметной документацией. Особенности имеют место лишь в учете затрат на строительное-монтажные работы. Указанные затраты отражаются в учете по элементам затрат: расходы на строительные материалы, расходы на оплату труда строительного подразделения, отчисления от заработной платы и др.

Кроме того, при ведении строительства хозяйственным способом имеются особенности в налогообложении. Строительные-монтажные работы, выполненные хозяйственным способом для собст-

венного потребления, облагаются налогом на добавленную стоимость. При этом налоговая база определяется как стоимость выполненных работ, исчисленная исходя из всех фактических расходов налогоплательщика на их выполнение.

Суммы налога, уплаченные поставщикам по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным для выполнения строительно-монтажных работ хозяйственным способом, а также сумма НДС, исчисленная застройщиком и уплаченная в бюджет со стоимости строительно-монтажных работ, подлежат вычету. Налоговый вычет НДС производится после принятия на учет законченного строительством объекта в месяце, следующем за месяцем ввода его в эксплуатацию.

Пример 2.2

Организация осуществляет хозяйственным способом строительство объекта основных средств, предназначенного для производства продукции, реализация которой облагается НДС. Затраты по строительству составили.

стоимость материалов — 212 400 руб., в том числе НДС — 32 400 руб.;

зарботная плата работников строительного подразделения — 500 000 руб.;

сумма единого социального налога от заработной платы — 130 000 руб.,

страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний — 1500 руб.;

амортизация основных средств, использованных при строительстве, — 200 000 руб.;

стоимость услуг сторонних организаций по строительству объекта — 118 000 руб., в том числе НДС — 18 000 руб.

Объект завершен строительством и принят к бухгалтерскому учету.

Операции по строительству объекта основных средств хозяйственным способом в бухгалтерском учете организации отражаются следующими записями:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 180 000 руб. (212 400 руб. – 32 400 руб.) — оприходованы на склад поступившие материалы;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 32 400 руб. — отражен НДС по поступившим материалам;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 10 «Материалы»

— 180 000 руб. — материалы переданы строительному подразделению;

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

— 32 400 руб. — отражен НДС по переданным строительному подразделению материалам;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 100 000 руб. (118 000 руб. – 18 000 руб.) — включена в затраты на строительство стоимость услуг сторонних организаций по строительству объекта;

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 18 000 руб. — учтен НДС по услугам сторонних организаций;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 330 400 руб. (212 400 руб. + 118 000 руб.) — оплачена задолженность перед поставщиками;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 500 000 руб. — начислена заработная плата работникам строительного подразделения;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— 131 500 руб. (130 000 руб. + 1500 руб.) — начислен единый социальный налог и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

Дебет 08-3 «Строительство объектов основных средств»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 200 000 руб. — начислена амортизация основных средств, использованных при строительстве;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-3 «Строительство объектов основных средств»

— 1 111 500 руб. (180 000 руб. + 100 000 руб. + 500 000 руб. + 131 500 руб. + 200 000 руб.) — введен в эксплуатацию объект основных средств по первоначальной стоимости, равной сумме затрат на строительство (без НДС).

По окончании строительства организация определяет сумму НДС, подлежащую уплате в бюджет исходя из всех фактически произведенных затрат на строительные-монтажные работы. По условию примера стоимость затрат равна 1 111 500 руб. Сумма НДС, исчисленная от налоговой базы, составит 200 070 руб. (1 111 500 руб. × 18 %):

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

**Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

— 200 070 руб. — начислена сумма НДС на строительные-монтажные работы, выполненные хозяйственным способом;

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 200 070 руб. — перечислена в бюджет сумма НДС;

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

— 250 470 руб. (32 400 руб. + 18 000 руб. + 200 070 руб.) — предъявлен к налоговому вычету НДС по выполненному хозяйственным способом строительству в месяце, следующем за месяцем ввода в эксплуатацию объекта.

2.3. Классификация и учет источников долгосрочных инвестиций

Источники финансирования долгосрочных инвестиций в зависимости от принадлежности делятся на собственные и привлеченные.

К *собственным средствам* организаций, являющимся источником финансирования долгосрочных инвестиций, относятся:

- амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам;
- прибыль, остающаяся в распоряжении организаций после уплаты налога на прибыль и иных аналогичных платежей;

- страховые возмещения, полученные в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, наступивших в результате утраты и порчи имущества, и др.

К *привлеченным средствам* относятся:

- средства, поступающие от дольщиков при долевом участии в строительстве;
- кредиты банков, займы;
- средства внебюджетных фондов, средства федерального бюджета, предоставляемые на безвозвратной и возвратной основе.

Использование собственных источников на финансирование долгосрочных инвестиций в бухгалтерском синтетическом учете не отражается.

Начисленные суммы амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам учитываются на счетах 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов». Согласно Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденной приказом Минфина России от 31.10.2000 г. № 94н, списание сумм начисленной амортизации с указанных счетов производится только в случае выбытия объектов основных средств и нематериальных активов.

Полученные (подлежащие получению) страховые возмещения в покрытие потерь и убытков от страховых случаев, наступивших в результате утраты и порчи имущества, включаются в операционные или чрезвычайные доходы, формирующие прибыль организации.

Использование нераспределенной прибыли на финансирование долгосрочных инвестиций отражается лишь в аналитическом учете. При этом в аналитическом учете организации могут разделять средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения на приобретение (создание) нового имущества, и начисленные, но не использованные на указанные цели.

Учет привлеченных на финансирование долгосрочных инвестиций средств осуществляется в следующем порядке.

При использовании кредитов и займов составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 51 «Расчетные счета»
(55 «Специальные счета в банках»)

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— отражена сумма полученного для финансирования долгосрочных инвестиций кредита или займа;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— отражена сумма начисленных до ввода в эксплуатацию внеоборотных активов процентов по кредитам и займам;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

(55 «Специальные счета в банках»)

— произведены расчеты с поставщиками и подрядчиками по операциям, связанным с приобретением и созданием имущества;

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

(55 «Специальные счета в банках»)

— погашена задолженность по кредитам и займам.

В таком же порядке учитываются средства, полученные на финансирование капитальных вложений из бюджета и внебюджетных фондов на возвратной основе. При этом сумма полученных на возвратной основе средств подлежит обособленному хранению на специальном счете в банке и отражается в учете по дебету счета 55 «Специальные счета в банках».

Если же средства из бюджета и внебюджетных фондов поступают на безвозвратной основе, то они подлежат учету как целевое финансирование. В учете при этом составляются записи:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 86 «Целевое финансирование»

— отражена сумма средств целевого финансирования долгосрочных инвестиций;

Дебет 55 «Специальные счета в банках»**Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— отражена сумма полученных денежных средств в порядке целевого финансирования;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**Кредит 55 «Специальные счета в банках»**

— произведены расчеты с поставщиками и подрядчиками по операциям, связанным с приобретением и созданием имущества.

Использование средств целевого финансирования в бухгалтерском учете отражается после ввода объектов основных средств в эксплуатацию. При этом использованные средства включаются в доходы будущих периодов:

Дебет 86 «Целевое финансирование»**Кредит 98 «Доходы будущих периодов».**

По мере начисления амортизации часть доходов будущих периодов в сумме, соответствующей сумме начисленной амортизации, включается в прочие доходы:

Дебет 98 «Доходы будущих периодов»**Кредит 91 «Прочие доходы и расходы».**

Средства, поступающие от дольщиков при долевом участии в строительстве, также учитываются в составе целевого финансирования. При этом использование средств целевого финансирования отражается после завершения строительства при передаче соответствующей части построенного объекта дольщику. В учете при этом составляется бухгалтерская запись:

Дебет 86 «Целевое финансирование»**Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».**

В том случае, если полученные средства в качестве целевого финансирования превышают стоимость передаваемого объекта строительства, разница возвращается дольщику:

Дебет 86 «Целевое финансирование»**Кредит 55 «Специальные счета в банках».**

В бухгалтерском балансе коммерческих организаций источники финансирования долгосрочных инвестиций отражаются в составе краткосрочных (долгосрочных) обязательств или в составе доходов будущих периодов.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение долгосрочных инвестиций.
2. Назовите виды долгосрочных инвестиций.
3. Назовите задачи бухгалтерского учета долгосрочных инвестиций
4. Дайте характеристику счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».
5. Где в бухгалтерском балансе отражаются незавершенные долгосрочные инвестиции?
6. Как в бухгалтерском учете группируются затраты по строительству в соответствии с технологической структурой расходов, определяемой сметной документацией?
7. Как отражаются в учете затраты на строительство объектов основных средств подрядным способом?
8. Как отражаются в учете затраты на строительство объектов основных средств хозяйственным способом?
9. Назовите собственные источники финансирования долгосрочных инвестиций.
10. Назовите привлеченные источники финансирования долгосрочных инвестиций.
11. Как ведется учет использования источников на финансирование долгосрочных инвестиций?

Глава 3

Учет основных средств

3.1. Понятие, классификация и оценка основных средств. Задачи учета основных средств

Основные средства — это часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ или оказании услуг либо для управления организацией в течение периода, превышающего 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденным приказом Минфина России от 30.03.01 г. № 26н, при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- 1) использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- 2) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев, или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 3) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- 4) 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 про-

дукции (объема работ в натуральном выражении), ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

В организациях применяется единая типовая классификация основных средств, в соответствии с которой основные средства группируются по следующим признакам: отраслевому, назначению, видам, принадлежности, использованию.

Группировка основных средств *по отраслевому признаку* (промышленность, сельское хозяйство, транспорт и др.) позволяет получить данные об их стоимости в каждой отрасли.

По назначению основные средства организации подразделяются на производственные основные средства основной деятельности, производственные основные средства других отраслей, непроизводственные основные средства.

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 проч. 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 подразделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, дооборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от имеющихся прав на объекты основные средства подразделяются 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.

Задачами бухгалтерского учета основных средств являются:

- а) формирование фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
- б) правильное оформление документов и своевременное отражение поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;
- в) достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- г) определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);
- д) обеспечение контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
- е) проведение анализа использования основных средств;
- ж) получение информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Основные средства отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в денежной оценке и характеризуются первоначальной, восстановительной и остаточной стоимостью.

По первоначальной стоимости основные средства принимаются к бухгалтерскому учету. Порядок формирования первоначальной стоимости объектов основных средств зависит от способа их поступления.

Первоначальная стоимость определяется по объектам основных средств:

- а) изготовленным на данном предприятии, а также приобретенным за плату у других организаций и лиц — исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов;
- б) внесенным учредителями в счет их вкладов в уставный (складочный) капитал (фонд) — исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации;
- в) полученным от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенным объектом основных средств — по рыночной стоимости на дату оприходования;
- г) приобретенным 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.

Независимо от способа получения основных средств в их первоначальную стоимость включаются также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (затраты на сборку, монтаж, наладку, проведение технических испытаний).

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.

Первоначальная стоимость принятых к бухгалтерскому учету основных средств погашается путем начисления амортизационных отчислений. В бухгалтерском балансе основные средства отражаются в составе внеоборотных активов по *остаточной стоимости*, которая определяется как разница между первоначальной стоимостью и суммой начисленной амортизации.

Отраженная в бухгалтерском учете при вводе объекта основных средств в эксплуатацию первоначальная стоимость не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации. Изменение первоначальной стоимости допускается при достройке, дооборудовании, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценке основных средств.

При переоценке определяется *восстановительная стоимость*, представляющая собой сумму денежных средств, которая должна быть уплачена на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта.

Разница между оценками по первоначальной и восстановительной стоимости заключается в том, что в первом случае стоимость основных средств выражается в ценах, действовавших на

дату их приобретения (изготовления, сооружения), а восстановительная стоимость определяется исходя из стоимости воспроизводства ранее приобретенных основных средств на дату проведения переоценки.

Организации могут не чаще одного раза в год (на 1 января отчетного года) переоценивать полностью или частично группы однородных объектов основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса-дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Земельные участки и объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы) переоценке не подлежат.

По впервые переоцениваемым объектам основных средств сумма дооценки зачисляется в добавочный капитал организации, а сумма уценки относится на счет учета нераспределенной прибыли.

В результате переоценки объекта основных средств корректируется и сумма начисленной по нему амортизации. С этой целью определяется коэффициент пересчета как отношение восстановительной стоимости к первоначальной.

Пример 3.1

По данным аналитического учета, по состоянию на 1 января 2005 г. отдельные объекты основных средств характеризуются следующими показателями:

станок сверлильный: первоначальная стоимость — 15 000 руб., сумма амортизационных отчислений — 4500 руб.;

станок металлорежущий. первоначальная стоимость — 25 000 руб., сумма амортизационных отчислений — 8000 руб

На 1 января 2005 г. произведена переоценка станков путем прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. По данным акта оценки, их восстановительная стоимость составила.

станок сверлильный — 18 000 руб.;

станок металлорежущий — 23 200 руб

Для корректировки суммы амортизационных отчислений по результатам переоценки определяются коэффициенты пересчета по каждому объекту основных средств:

по станку сверлильному — 1,2 (18 000 руб. : 15 000 руб.);

по станку металлорежущему — 0,928 (23 200 руб. : 25 000 руб.).

Сумма скорректированных в связи с переоценкой амортизационных отчислений равна:

по станку сверлильному — 5400 руб. (4500 руб. \times 1,2);
по станку металлорежущему — 7424 руб. (8000 руб. \times 0,928).
Результаты переоценки отражаются следующим образом:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 83 «Добавочный капитал»

— 3000 руб. (18 000 руб. – 15 000 руб.) — отражена сумма дооценки первоначальной стоимости станка сверлильного;

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 900 руб. (5400 руб – 4500 руб.) — отражена сумма дооценки амортизационных отчислений по станку сверлильному;

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 01 «Основные средства»

— 1800 руб. (25 000 руб. – 23 200 руб.) — отражена сумма уценки первоначальной стоимости станка металлорежущего;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— 576 руб. (8000 руб. – 7424 руб.) — отражена сумма уценки амортизационных отчислений по станку металлорежущему.

По ранее переоценивавшимся основным средствам порядок отражения сумм уценки и дооценки зависит от того, как изменялась их первоначальная стоимость в результате предыдущих переоценок.

Если в предыдущих отчетных периодах производилась уценка объекта, то при увеличении его стоимости в данном отчетном периоде сумма дооценки в пределах суммы ранее произведенной уценки учитывается в составе нераспределенной прибыли, а если она превышает сумму уценки, то разница относится на добавочный капитал. Сумма уценки по таким объектам, произведенная в данном отчетном периоде, относится в уменьшение нераспределенной прибыли.

Если в предыдущих отчетных периодах производилась дооценка объекта, а в данном отчетном периоде в результате переоценки его восстановительная стоимость уменьшилась, то сумма уценки списывается в уменьшение добавочного капитала в пределах суммы ранее произведенной дооценки, а если она превышает сумму дооценки, то разница относится в уменьшение нераспределенной прибыли. Сумма дооценки по таким объектам, произведенная в данном отчетном периоде, относится на добавочный капитал.

Пример 3.2

По данным аналитического учета, по состоянию на 1 января 2005 г. отдельные объекты основных средств характеризуются следующими показателями.

станок сверлильный первоначальная стоимость — 15 000 руб., сумма амортизационных отчислений — 4500 руб.;

станок металлорежущий: первоначальная стоимость — 25 000 руб., сумма амортизационных отчислений — 8000 руб.

По результатам переоценки на 1 января 2005 г. восстановительная стоимость объектов составила: по станку сверлильному — 18 000 руб., по станку металлорежущему — 23 200 руб.

Станки переоценивались по состоянию на 1 января 2004 г.:

станок сверлильный уценивался: сумма уценки первоначальной стоимости — 1600 руб., сумма уценки амортизационных отчислений — 270 руб.;

станок металлорежущий дооценивался. сумма дооценки первоначальной стоимости — 1000 руб., сумма дооценки амортизационных отчислений — 200 руб.

В этом случае результаты переоценки по состоянию на 1 января 2005 г. отражаются следующими записями:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— 1600 руб. — отражена сумма дооценки первоначальной стоимости станка сверлильного в пределах суммы ранее произведенной уценки;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 83 «Добавочный капитал»

— 1400 руб. (18 000 руб. – 15 000 руб. – 1600 руб.) — отражена сумма дооценки первоначальной стоимости станка сверлильного сверх суммы ранее произведенной уценки;

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 270 руб. — отражена сумма дооценки амортизационных отчислений по станку сверлильному в пределах суммы ранее произведенной уценки;

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 630 руб. (5400 руб. – 4500 руб. – 270 руб.) — отражена сумма дооценки амортизационных отчислений по станку сверлильному сверх суммы ранее произведенной уценки;

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 01 «Основные средства»

— 1000 руб. — отражена сумма уценки первоначальной стоимости станка металлорежущего в пределах суммы ранее произведенной дооценки;

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 01 «Основные средства»

— 800 руб. (25 000 руб. – 23 200 руб. – 1000 руб.) — отражена сумма уценки первоначальной стоимости станка металлорежущего сверх суммы ранее произведенной дооценки;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 83 «Добавочный капитал»

— 200 руб. — отражена сумма уценки амортизационных отчислений по станку металлорежущему в пределах суммы ранее произведенной дооценки;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— 376 руб (8000 руб – 7424 руб. – 200 руб.) — отражена сумма уценки амортизационных отчислений по станку металлорежущему сверх суммы ранее произведенной дооценки.

3.2. Аналитический учет основных средств и документальное оформление их движения

Аналитический учет основных средств организуется в бухгалтерии по классификационным группам в разрезе инвентарных объектов.

Инвентарным объектом основных средств признается:

- объект со всеми приспособлениями и принадлежностями;
- отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций;
- обособленный комплекс конструктивно сочлененных предметов, представляющих собой единое целое и предназначенный для выполнения определенной работы.

При этом *комплекс конструктивно сочлененных предметов* — это один или несколько предметов одного или разного назначения, имеющих общие приспособления и принадлежности, общее управление, смонтированные на одном фундаменте, в результате чего каждый входящий в комплекс предмет может выполнять свои функции только в составе комплекса, а не самостоятельно.

Для обеспечения контроля сохранности основных средств каждому инвентарному объекту присваивается соответствующий номер.

Инвентарный номер, присвоенный объекту, проставляется на объекте и в первичных документах и сохраняется на весь период его нахождения на данном предприятии. В случае выбытия объекта его инвентарный номер не присваивается вновь поступившим объектам, как правило, в течение пяти лет.

Унифицированные формы первичных учетных документов по учету основных средств утверждены постановлением Госкомстата России от 21.01.03 г. № 7 (табл. 3.1).

Таблица 3.1

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету основных средств

Номер формы	Наименование формы
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-1б	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета объекта основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме-передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

Акты о приеме-передаче (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б) применяются для оформления и учета операций приема, приема-передачи объектов основных средств в организации или между организациями для:

а) включения объектов в состав основных средств и учета их ввода в эксплуатацию (для объектов, не требующих монтажа, — в момент приобретения, для объектов, требующих монтажа, — после приема их из монтажа и сдачи в эксплуатацию). Указанные формы применяются во всех случаях поступления объектов:

- по договорам купли-продажи, мены имущества, дарения, финансовой аренды (если объект основных средств находится на балансе лизингополучателя) и др.;
- путем приобретения за плату денежными средствами, изготовления для собственных нужд и ввода в эксплуатацию законченных строительством зданий (сооружений, встроенных и пристроенных помещений) в установленном порядке;

б) выбытия из состава основных средств при передаче (продаже, мене и проч.) другой организации.

Исключением являются случаи, когда прием-передача объектов и ввод их в действие должны оформляться в соответствии с действующим законодательством в особом порядке.

Акты утверждаются руководителями организации-получателя и организации-сдатчика и составляются в количестве не менее двух экземпляров. К акту прилагается техническая документация, относящаяся к данному объекту.

Акт о приеме-передаче содержит следующие данные об объекте основных средств: наименование объекта, инвентарный номер, первоначальная стоимость, дата ввода в эксплуатацию, дата изготовления и поступления в организацию, срок полезного использования, способ и норма амортизационных отчислений. В разделе «Краткая индивидуальная характеристика объекта» указывается содержание драгоценных материалов, а также основные качественные и количественные показатели объекта, относящиеся к нему важнейшие пристройки, приспособления и принадлежности; при этом следует ограничиваться двумя – тремя наиболее важными для данного объекта качественными показателями, исключая дублирование сведений в имеющейся в организации технической документации на этот объект. В случае группового учета

основных средств краткая индивидуальная характеристика дается не по каждому объекту отдельно, а в целом по всей группе объектов, учитываемых в инвентарной карточке.

В акте данные об объекте основных средств, находящемся в собственности двух или нескольких организаций, записываются соразмерно доле организации в праве общей собственности. При этом на первой странице в раздел «Справочно» заносятся сведения об участниках долевой собственности (с указанием их доли в праве общей собственности), а также в случае, если стоимость приобретения объекта основных средств была выражена в иностранной валюте (условных денежных единицах), — сведения о наименовании иностранной валюты, ее сумме по курсу Центрального банка РФ на дату, выбранную в соответствии с требованиями, действующими в системе бухгалтерского учета.

При принятии к учету производственного и хозяйственного инвентаря, инструмента, оборудования (если эти объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и поступили в одном календарном месяце) составляется общий акт по форме № ОС-16.

Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств (форма № ОС-2) применяется для оформления и учета перемещения объектов основных средств внутри организации из одного структурного подразделения (цеха, отдела, участка и др.) в другой. Выписывается передающей стороной (сдатчиком) в трех экземплярах, подписывается ответственными лицами структурных подразделений получателя и сдатчика. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объекта основных средств, третий экземпляр передается получателю.

Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов основных средств (форма № ОС-3) применяется для оформления и учета приема-сдачи основных средств из ремонта, реконструкции и модернизации.

Акт составляется в одном экземпляре и подписывается членами приемочной комиссии или лицом, уполномоченным на приемку объектов основных средств, а также представителем организации (структурного подразделения), проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и сдается в бухгалтерию. Если ремонт,

реконструкцию и модернизацию выполняет сторонняя организация, акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, второй экземпляр передается организации, проводившей ремонт, реконструкцию, модернизацию.

Для оформления и учета списания пришедших в негодность основных средств применяются *акты о списании*:

- форма № ОС-4 — при списании отдельного объекта основных средств;
- форма № ОС-4а — при списании автотранспортных средств;
- форма № ОС-4б — при списании групп объектов основных средств.

Акты составляются в двух экземплярах, подписываются членами комиссии, назначенной руководителем организации, утверждаются руководителем или уполномоченным им лицом. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у лица, ответственного за сохранность объектов основных средств, и является основанием для сдачи на склад и реализации материальных ценностей и металлолома, оставшихся в результате списания. В случае списания автотранспортного средства в бухгалтерию вместе с актом также передается документ, подтверждающий снятие его с учета в Государственной инспекции безопасности дорожного движения МВД РФ (Госавтоинспекции).

В акте указываются первоначальная и остаточная стоимость объекта, сумма начисленной амортизации, сведения о содержании драгоценных металлов, о затратах, связанных с ликвидацией объектов, и о поступлении материальных ценностей от их списания.

Для оформления операций с оборудованием, требующим монтажа, используются три первичных документа. При поступлении оборудования к установке на склад приемной комиссией составляется в двух экземплярах *акт о приеме (поступлении) оборудования* (форма № ОС-14). Передача оборудования монтажным организациям оформляется *актом о приеме-передаче оборудования в монтаж* (форма № ОС-15). Если при поступлении оборудования на склад в состав комиссии входил представитель подрядной монтажной организации, отдельный акт на передачу оборудования в монтаж (форма № ОС-15) не составляется. В этом случае представитель монтажной организации расписывается в получении оборудования на ответственное хра-

нение непосредственно в *акте о приеме (поступлении) оборудования* (форма № ОС-14), и ему передается копия акта.

Если в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования выявлены дефекты, не установленные при его поступлении на склад, составляется *акт о выявленных дефектах оборудования* (форма № ОС-16). В этом случае акт о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14) является предварительным, составленным по наружному осмотру.

Аналитический учет наличия и движения основных средств внутри организации осуществляется в *инвентарных карточках*. Бухгалтерия ведет инвентарные карточки в одном экземпляре: на каждый объект — по форме № ОС-6, на группу объектов — по форме № ОС-6а, для объектов основных средств малых предприятий — по форме № ОС-6б.

Записи в инвентарные карточки производятся на основании актов о приеме-передаче объектов основных средств (формы № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-1б), об их перемещении (форма № ОС-2), документов по дооборудованию, реконструкции, модернизации, капитальному ремонту (форма № ОС-3) и списанию (формы № ОС-4, № ОС-4а, № ОС-4б), а также на основании технических паспортов и других документов.

В инвентарных карточках приводятся основные данные по объекту на дату принятия к учету (первоначальная стоимость, срок полезного использования) и дату передачи (фактический срок эксплуатации, сумма начисленной амортизации), а также сведения о переоценке, внутреннем перемещении.

Инвентарные карточки хранятся в бухгалтерии в картотеке. Группировка инвентарных карточек в картотеке может производиться применительно к Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденной постановлением Правительства РФ от 01.01.02 г. № 1, а внутри разделов, подразделов, классов и подклассов — по месту эксплуатации (структурным подразделениям организации). Организация, имеющая небольшое количество объектов основных средств, аналитический учет может осуществлять в инвентарной книге с указанием необходимых сведений об объектах основных средствах по их видам и местам нахождения.

При наличии большого количества объектов основных средств по месту их нахождения в структурных подразделениях в целях

контроля сохранности учет основных средств может осуществляться в инвентарном списке или другом соответствующем документе, содержащем сведения о номере и дате инвентарной карточки, инвентарном номере объекта, его наименовании, первоначальной стоимости и сведения о выбытии (перемещении) объекта.

3.3. Синтетический учет поступления и выбытия основных средств

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету при их приобретении, сооружении, изготовлении; внесении учредителями в качестве вклада в уставный (складочный) капитал; получении по договору дарения (безвозмездно) и др.

В любом случае бухгалтерский учет поступления основных средств ведется с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в разрезе субсчетов: 08-1 «Приобретение земельных участков», 08-2 «Приобретение объектов природопользования», 08-4 «Приобретение объектов основных средств».

По дебету этого счета отражаются произведенные организацией затраты, связанные с приобретением (поступлением) основных средств, затраты по приведению их в состояние, пригодное к использованию, а также рыночная стоимость (при безвозмездном получении) и согласованная стоимость (при внесении в уставный капитал) поступивших основных средств. По кредиту счета осуществляется списание сформированной первоначальной стоимости по введенным в эксплуатацию объектам в дебет счета 01 «Основные средства».

Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» показывает величину вложений организации в незаконченные операции приобретения (поступления) основных средств.

Учет наличия и движения основных средств организации ведется на счете 01 «Основные средства». По дебету счета отражается принятие к бухгалтерскому учету основных средств, а также увеличение их первоначальной стоимости при достройке, дооборудовании, реконструкции и переоценке. По кредиту счета отражается списание первоначальной стоимости по выбывшим объектам основных средств, а также уменьшение их первоначальной

стоимости при частичной ликвидации основных средств и переоценке. Сальдо счета показывает стоимость имеющихся в организации основных средств: находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации, переданных в текущую аренду.

При приобретении основных средств за плату у других юридических или физических лиц в первоначальную стоимость включаются все затраты, связанные с их приобретением. Сумма уплаченного поставщикам НДС по приобретенным основным средствам подлежит налоговому вычету, если они предназначены для производства и реализации товаров, облагаемых НДС. Налоговый вычет НДС производится после принятия основных средств к бухгалтерскому учету и их оплаты.

В бухгалтерском учете операции по приобретению основных средств отражаются записями:

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств (без НДС);

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые приобретены основные средства (без НДС);

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— таможенные пошлины, регистрационные сборы, государственные пошлины и иные аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением (получением) прав на объекты основных средств;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— проценты по заемным средствам, начисленные до принятия основных средств к бухгалтерскому учету, если заемные средства привлечены для приобретения основных средств;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (сборку, монтаж, технические испытания) (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

**Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные поставщикам и другим организациям в связи с приобретением основных средств;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

— принятие к учету основных средств по первоначальной стоимости, равной фактическим затратам на их приобретение;

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

— налоговый вычет НДС по приобретенным основным средствам.

В первоначальную стоимость объектов основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, включается их стоимость в оценке, согласованной учредителями (участниками) организации, а также фактические затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования. Операции по поступлению в этом случае отражаются записями:

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал»

— согласованная стоимость поступившего объекта основных средств;

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— затраты организации на доставку объектов и приведение их в состояние, пригодное для использования (сборку, монтаж, технические испытания) (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»**Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

— суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные другим организациям по затратам на доставку и приведение основных средств в состояние, пригодное для использования;

Дебет 01 «Основные средства»**Кредит 08-4 «Приобретение объектов основных средств»**

— принятие к учету основных средств по первоначальной стоимости, равной согласованной стоимости, увеличенной на затраты организации на доставку и приведение основных средств в состояние, пригодное для использования;

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»****Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»**

— налоговый вычет НДС по затратам на доставку и приведение основных средств в состояние, пригодное для использования.

Первоначальной стоимостью основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), признается их текущая рыночная стоимость на дату принятия к бухгалтерскому учету. Рыночная стоимость определяется на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету. Данные о рыночной стоимости объекта должны подтверждаться документально или экспертным путем.

При определении рыночной стоимости полученных безвозмездно объектов основных средств 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;
- данные торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

Рыночная стоимость безвозмездно полученных основных средств первоначально учитывается в составе доходов будущих периодов. По мере начисления амортизации она частями включается во внереализационные доходы организации. В бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Дебет 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

**Кредит 98 «Доходы будущих периодов»,
субсчет 2 «Безвозмездные поступления»**

— на рыночную стоимость полученного объекта основных средств;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08-4 «Приобретение объектов основных средств»

— принятие к учету основных средств по первоначальной стоимости, равной рыночной стоимости;

Дебет счетов учета затрат

(20 «Основное производство» и др.)

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— на сумму амортизационных отчислений (ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем принятия к учету);

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления»

**Кредит 91 «Прочие доходы и расходы»,
субсчет 1 «Прочие доходы»**

— ежемесячно на часть суммы рыночной стоимости, соответствующей сумме начисленной амортизации.

По рыночной стоимости принимаются к учету неучтенные объекты основных средств, выявленные при инвентаризации. Рыночная стоимость определяется на дату проведения инвентаризации. Оприходование неучтенных объектов основных средств отражается записью:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Основные средства подлежат списанию с бухгалтерского учета при их выбытии. Выбытие объекта основных средств имеет место в случаях продажи, безвозмездной передачи, списания вследствие морального и физического износа, порчи, недостачи, утраты при стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций и по договору простого товарищества.

Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с выбытием основных средств, ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов: 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы». По кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» отражаются поступления, связанные с продажей и прочим списанием основных средств. По дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» списывается остаточная стоимость основных средств, производится начисление НДС (при продаже и безвозмездной передаче) и других расходов, связанных с их выбытием. Финансовый результат от выбытия основных средств определяется путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота субсчета 91-1 «Прочие доходы». Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Если выбывший объект основных средств подвергался переоценке, сумма его дооценки переносится с добавочного капитала в нераспределенную прибыль организации:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Для определения остаточной стоимости выбывающего объекта основных средств рекомендовано к счету 01 «Основные средства» открывать субсчет «Выбытие основных средств», на котором остаточная стоимость формируется в результате следующих записей:

Дебет 01 «Основные средства»,

субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»

— списывается первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»,

субсчет «Выбытие основных средств»

— списывается сумма амортизации, начисленной по этому объекту за время эксплуатации (за период с месяца, следующего за месяцем ввода объекта в эксплуатацию, до конца месяца, в котором объект выбыл).

При продаже основных средств составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— на продажную стоимость согласно договору купли-продажи;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

— на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную исходя из продажной стоимости;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»**

— на остаточную стоимость переданных покупателю основных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
23 «Вспомогательные производства»**

— на сумму расходов, связанных с выбытием основных средств (демонтаж, транспортные расходы и др.);

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— на сумму прибыли от продажи;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— на сумму убытка от продажи.

Аналогичные проводки составляются при безвозмездной передаче объекта, за исключением первой проводки, поскольку при безвозмездной передаче отсутствует выручка. НДС при безвозмездной передаче исчисляется исходя из рыночной стоимости основных средств. Финансовым результатом при безвозмездной передаче всегда является убыток.

При выбытии основных средств в качестве взноса в уставный капитал другой организации производится списание с баланса их первоначальной стоимости и амортизационных отчислений. Стоимость таких основных средств в оценке, согласованной учредителями, принимается к бухгалтерскому учету в составе долевых финансовых вложений на счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1

«Паи и акции». Возникающая разница между согласованной и остаточной стоимостью основных средств учитывается в составе операционных доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Передача имущества, носящая инвестиционный характер, в том числе вклады в уставные (складочные) капиталы хозяйственных обществ и товариществ, а также вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), не признается реализацией для целей налогообложения. Поэтому при такой передаче НДС не начисляется.

Выбытие основных средств в качестве вноса в уставный капитал в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— возникновение задолженности по вкладу в уставный капитал на согласованную стоимость основных средств;

**Дебет 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»**

Кредит 01 «Основные средства»

— списание первоначальной стоимости;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

**Кредит 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»**

— списание амортизационных отчислений;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

**Кредит 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»**

— списание остаточной стоимости передаваемых основных средств и погашение задолженности по вкладу;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— сумма превышения согласованной стоимости над остаточной стоимостью передаваемых основных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— сумма превышения остаточной стоимости над согласованной стоимостью передаваемых основных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»**Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
23 «Вспомогательные производства»**

— сумма расходов, связанных с выбытием основных средств (демонтаж, транспортные расходы и др.).

Финансовый результат определяется и отражается в учете в общеустановленном порядке.

В случае списания основных средств вследствие недостачи и порчи, а также вследствие чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности счет 91 «Прочие доходы и расходы» не используется. При этом остаточная стоимость объектов списывается на счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» или 99 «Прибыли и убытки» соответственно.

Списание основных средств в случае морального или физического износа осуществляет комиссия, назначенная руководителем организации, в состав которой входят соответствующие должностные лица (главный инженер или заместитель руководителя — председатель комиссии; начальники соответствующих структурных подразделений (служб); главный бухгалтер (бухгалтер) и лица, на которых возложена ответственность за сохранность основных средств). Если организация обладает большим количеством основных средств, то может быть создана постоянно действующая комиссия. Комиссия производит осмотр объекта, подлежащего списанию; устанавливает его непригодность к восстановлению и дальнейшему использованию, причины списания (физический и моральный износ, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия, длительное неиспользование объекта для производства продукции и др.); выявляет конкретных лиц, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации; устанавливает возможность использования отдельных узлов, деталей, материалов списываемого объекта и производит их оценку. В компетенцию комиссии также входит контроль за изъятием из списываемых объектов основных средств цветных и драгоценных металлов, определением их количества, веса.

Результаты принятого комиссией решения оформляются актом о списании основных средств (форма № ОС-4, № ОС-4а, № ОС-4б), который составляется в двух экземплярах.

Детали, узлы и агрегаты разобранных и демонтированных основных средств, пригодные для ремонта других объектов основных средств, приходятся по рыночной стоимости на дату списания. непригодные детали и материалы приходятся как вторичное сырье. В случае, если объект основных средств списывается в результате ликвидации и не подлежит полезному использованию, в бухгалтерии должны иметься документы об утилизации лома или утили (вывоз на полигон, сдача в металлолом и проч.).

В бухгалтерии указываются сведения о затратах, связанных со списанием объекта, и материальных ценностях, полученных от его списания, а также определяется финансовый результат. На основании оформленного акта в инвентарной карточке или инвентарной книге делается отметка о выбытии объекта основных средств с указанием даты и причины выбытия. Соответствующая отметка производится и в инвентарном списке по месту нахождения списанного объекта. После этого акт передается на подпись главному бухгалтеру, который производит запись о том, что инвентарная карточка на списанный объект закрыта. Инвентарные карточки по выбывшим объектам основных средств хранятся в течение срока, определяемого руководителем организации.

Списание основных средств отражается в учете следующими записями:

Дебет 01, субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»

— на первоначальную стоимость;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»,

субсчет «Выбытие основных средств»

— на сумму амортизационных отчислений;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства»,

субсчет «Выбытие основных средств»

— на остаточную стоимость;

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— на сумму дооценки списанных основных средств;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»**Кредит 23 «Вспомогательные производства»,****60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**

— на сумму расходов, связанных со списанием основных средств (демонтаж, разборка, транспортные расходы);

Дебет 10 «Материалы»**Кредит 91-1 «Прочие доходы»**

— на рыночную стоимость запасных частей и вторичного сырья;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»**Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**

— на сумму убытка от списания основных средств.

Ученные на балансе организации объекты основных средств могут быть утрачены вследствие недостат и хищений, краж, порчи, чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности. Для определения размера понесенного ущерба организации проводят инвентаризацию. Инвентаризация основных средств проводится комиссией, назначенной руководителем организации. До начала инвентаризации осуществляется проверка наличия и состояния инвентарных карточек, инвентарных книг, описей и других регистров аналитического учета; наличия и состояния технических паспортов или другой технической документации; наличия документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение (при отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление). При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации вносятся соответствующие исправления и уточнения.

Сведения о фактическом наличии имущества отражаются в *инвентаризационной описи основных средств* (форма № ИНВ-1), которая составляется в двух экземплярах. При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели. При этом машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи

индивидуально с указанием заводского инвентарного номера по техническому паспорту организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и т.д. На основные средства, не пригодные к эксплуатации и 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.).

По окончании инвентаризации оформленные в установленном порядке инвентаризационные описи передаются в бухгалтерию, где производится сверка данных описей с данными бухгалтерского учета. В случае установления расхождений составляется *сличительная ведомость результатов инвентаризации основных средств, нематериальных активов* (форма № ИНВ-18). В указанную ведомость включаются только те объекты основных средств, по которым выявлены отклонения от данных учета. В сличительных ведомостях определяется окончательный результат инвентаризации. Сличительная ведомость составляется в двух экземплярах бухгалтером, один из которых хранится в бухгалтерии, второй — передается материально ответственному лицу.

Результаты инвентаризации отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация. Установленные при инвентаризации потери от недостач и порчи объектов основных средств учитываются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в оценке по остаточной стоимости в результате следующих записей:

**Дебет 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»**

Кредит 01 «Основные средства»

— списывается первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

**Кредит 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»**

— списывается сумма начисленных амортизационных отчислений;

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

**Кредит 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»**

— отражена остаточная стоимость недостающего (испорченного) объекта основных средств.

За недостачу ценностей, вверенных работнику на основании договора о полной материальной ответственности, он несет полную материальную ответственность. Полная материальная ответственность работника состоит в его обязанности возмещать ущерб в полном размере.

Размер ущерба, причиненного работодателю при утрате и порче имущества, определяется по фактическим потерям, исчисляемым исходя из рыночных цен, действующих в данной местности на день причинения ущерба. Если ущерб, исчисленный по рыночным ценам, окажется ниже стоимости имущества по данным бухгалтерского учета, величина ущерба определяется по данным бухгалтерского учета с учетом степени износа имущества.

Учет расчетов с работниками по установленным при инвентаризации недостачам ведется с использованием счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». При этом на сумму недостачи в оценке по остаточной стоимости в бухгалтерском учете производится запись:

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Разница между рыночной и остаточной стоимостью объекта основных средств подлежит учету в составе доходов будущих периодов до момента погашения недостачи виновником:

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

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

Погашение недостачи производится путем внесения денежных средств в кассу, удержания из заработной платы (при согласии работника):

**Дебет 50 «Касса»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»**

Кредит 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

После погашения недостачи разница между рыночной стоимостью объекта основных средств и его остаточной стоимостью включается во внереализационные доходы:

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

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Ущерб от недостачи и порчи основных средств в случаях, когда виновные не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, списываются на финансовые результаты. При этом во внереализационные расходы включается недостача в оценке по остаточной стоимости:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В документах, представляемых для оформления списания недостачи или порчи, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

Объекты основных средств могут быть утрачены или испорчены в результате чрезвычайных обстоятельств. В соответствии с Гражданским кодексом РФ к чрезвычайным обстоятельствам относятся стихийные бедствия, аварии, эпидемии и иные обстоятельства, носящие чрезвычайный характер. Потери от списания имущества, возникшие как последствие чрезвычайных обстоятельств, включаются в состав чрезвычайных расходов. При этом факт возникновения чрезвычайных обстоятельств должен быть документально подтвержден. За подтверждением того, что понесенные организацией убытки стали следствием чрезвычайных обстоятельств, необходимо обратиться в службы, которые занимаются ликвидацией последствий таких ситуаций (МЧС, Государственную противопожарную службу, органы внутренних дел и т.д.). В случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями, для выявления размера причиненного ущерба проводится инвентаризация.

Списание испорченных или утраченных в результате чрезвычайных обстоятельств основных средств осуществляется по остаточной стоимости на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

**Кредит 01 «Основные средства»,
 субсчет «Выбытие основных средств».**

3.4. Учет амортизации основных средств

Стоимость объектов основных средств погашается посредством начисления амортизации. *Амортизация* — это экономический механизм переноса стоимости объекта на созданную при его участии продукцию (выполненные работы, оказанные услуги) и создания источника для простого воспроизводства. Амортизация начисляется по объектам основных средств, находящимся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, за исключением отдельных их видов. Подлежат амортизации также капитальные вложения в арендованные основные средства.

Не подлежат амортизации:

1) основные средства, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования);

2) основные средства стоимостью не более 10 000 руб. за единицу, а также приобретенные книги, брошюры и т.п. издания. Такие объекты разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере отпуска их в производство или эксплуатацию;

3) основные средства, по которым начисляется износ. К таким основным средствам относятся: объекты жилищного фонда (жилые дома, общежития, квартиры и др.); объекты внешнего благоустройства и другие аналогичные объекты (лесного хозяйства, дорожного хозяйства, специализированные сооружения судоходной обстановки и т.п.); продуктивный скот, буйволы, волы и олени; многолетние насаждения, не достигшие эксплуатационного возраста; основные средства некоммерческих организаций. По указанным объектам основных средств в конце отчетного года производится начисление

износа по установленным нормам амортизационных отчислений. Движение сумм износа учитывается на забалансовом счете 010 «Износ основных средств». При этом в учете составляются следующие записи:

Дебет 010 «Износ основных средств»

— отражается в декабре сумма начисленного за отчетный год износа;

Кредит 010 «Износ основных средств»

— списывается износ по выбывшим объектам основных средств (на дату выбытия).

Аналитический учет износа ведется по каждому отдельному объекту основных средств.

Амортизация начисляется с использованием следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Организации вправе применять один или несколько способов начисления амортизации одновременно. При этом единый способ амортизации устанавливается по каждой группе однородных объектов основных средств и применяется в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Избранные организацией способы начисления амортизации фиксируются в учетной политике.

При расчете суммы амортизационных отчислений учитывается срок полезного использования объекта.

Срок полезного использования — период, в течение которого использование объекта основных средств призвано приносить доход организации или служить для выполнения целей ее деятельности.

Определение срока полезного использования производится при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя:

– из ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;

– ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;

– нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

При определении срока полезного использования объектов основных средств организации могут использовать Классификацию основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденную постановлением Правительства РФ от 01.01.02 г. № 1.

Если объект основных средств приобретается на вторичном рынке (объект, бывший в эксплуатации), то по такому объекту устанавливается срок полезного использования исходя из оставшегося срока службы. Оставшийся срок использования определяется как разница между сроком полезного использования нового объекта и срока его фактической эксплуатации у предыдущего собственника.

В случае приобретения основных средств, фактический срок службы которых уже достиг определенного в установленном порядке срока полезного использования, срок дальнейшей эксплуатации определяется покупателем самостоятельно на основании предполагаемого срока полезного использования указанного объекта.

Установленный при принятии к бухгалтерскому учету срок полезного использования может пересматриваться в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной организацией реконструкции или модернизации.

Порядок исчисления амортизационных отчислений зависит от применяемых организацией способов амортизации.

При начислении амортизации линейным способом и способом уменьшаемого остатка организации должны определить по каждому объекту норму амортизационных отчислений исходя из срока полезного использования соответствующего объекта основных средств. Для целей бухгалтерского учета годовая норма амортизации объекта основных средств рассчитывается путем деления 100 % на количество лет срока полезного использования этого объекта.

При *линейном способе* годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации.

Пример 3.3

Организация приобрела оборудование стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования оборудования 10 лет. Согласно учетной политике амортизация начисляется линейным способом.

По условию примера годовая норма амортизационных отчислений равна 10 % ($100 \% : 10 \text{ лет}$). Годовая сумма амортизационных отчислений составит 10 000 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 10 \%$).

При линейном способе начисления амортизации годовые суммы амортизационных отчислений за весь период эксплуатации объекта равны (табл. 3.2), что свидетельствует о равномерном перенесении стоимости основных средств на создаваемую продукцию (оказанные услуги, выполненные работы).

Способ уменьшаемого остатка предполагает, что эффективность использования основных средств в каждом последующем году снижается, так как ресурс их работы постепенно исчерпывается. При этом годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной в зависимости от срока полезного использования этого объекта с учетом коэффициента ускорения, устанавливаемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Пример 3.4

Организация приобрела оборудование стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования оборудования — 10 лет. Согласно учетной политике амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка. По оборудованию применяется коэффициент ускорения — 2.

По условию примера годовая норма амортизации с учетом коэффициента ускорения составит 20 % ($100\% : 10 \text{ лет} \times 2$). Годовая сумма амортизации в первый год эксплуатации равна 20 000 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 20 \%$), во второй год — 16 000 руб. ($(100\,000 \text{ руб.} - 20\,000 \text{ руб.}) \times 20 \%$), в третий год — 12 800 руб. ($(100\,000 \text{ руб.} - 20\,000 \text{ руб.} - 16\,000 \text{ руб.}) \times 20 \%$) и т.д. (табл. 3.2).

Данные табл. 3.2 показывают, что в каждом последующем году сумма амортизации, исчисленная способом уменьшаемого остатка, уменьшается.

При **способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования** годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и соотношения, где в числителе — число лет,

Исчисление суммы годовой амортизации линейным способом, способом уменьшаемого остатка, способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования

Годы эксплуатации	Первоначальная стоимость	Линейный способ			Способ уменьшаемого остатка			Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования		
		Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость	Годовая сумма амортизации	Накопленная амортизация	Остаточная стоимость
Конец 1-го года	100 000	10 000	10 000	90 000	20 000	20 000	80 000	18 182	18 182	81 818
Конец 2-го года	100 000	10 000	20 000	80 000	16 000	36 000	64 000	16 364	34 546	65 454
Конец 3-го года	100 000	10 000	30 000	70 000	12 800	48 800	51 200	14 545	49 091	50 909
Конец 4-го года	100 000	10 000	40 000	60 000	10 240	59 040	40 960	12 727	61 818	38 182
Конец 5-го года	100 000	10 000	50 000	50 000	8 192	67 232	32 768	10 909	61 818	27 273
Конец 6-го года	100 000	10 000	60 000	40 000	6 554	73 786	26 214	9 091	61 818	18 182
Конец 7-го года	100 000	10 000	70 000	30 000	5 243	79 029	20 971	7 273	89 091	10 909
Конец 8-го года	100 000	10 000	80 000	20 000	4 194	83 223	16 777	5 455	94 546	5 454
Конец 9-го года	100 000	10 000	90 000	10 000	3 355	86 578	13 422	3 636	98 182	1 818
Конец 10-го года	100 000	10 000	100 000	—	2 684	89 262	10 738	1 818	100 000	—

остающихся до конца срока полезного использования объекта, а в знаменателе — сумма чисел лет срока полезного использования объекта.

Пример 3.5

Организация приобрела оборудование стоимостью 100 000 руб. Срок полезного использования оборудования 10 лет. Согласно учетной политике амортизация начисляется способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования.

По условию примера сумма чисел лет срока полезного использования составляет $55 (1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10)$. Годовая сумма амортизации в первый год эксплуатации равна 18 182 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 10 : 55$), во второй год — 16 364 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 9 : 55$), в третий год — 14 545 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 8 : 55$) и т.д. (табл. 3.2).

Из табл. 3.2 видно, что, как и при использовании способа уменьшаемого остатка, наибольшая величина амортизации, исчисленной способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, приходится на первые годы эксплуатации объекта, а затем она из года в год снижается. При этом в первые пять лет погашается более 70 % первоначальной стоимости.

При применении трех рассмотренных способов начисления амортизации сумма ежемесячных амортизационных отчислений определяется путем деления годовой амортизации на 12 месяцев. В случае принятия объекта основных средств к бухгалтерскому учету в течение отчетного года годовой суммой амортизации считается сумма, определенная с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету до конца отчетного года.

Если в рассматриваемом примере объект основных средств был приобретен в марте, то амортизация в первый год его эксплуатации (9 месяцев) при линейном способе будет равна 7500 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 10 \% : 12 \text{ мес.} \times 9 \text{ мес.}$).

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году. Например, годовая сумма амортизации объекта основных средств, исчисленная линейным способом исходя из первоначальной стоимости 20 000 руб. и срока полезно-

го использования 5 лет, равна 4000 руб. ($20\,000 \text{ руб.} \times 20\%$, где 20% — годовая норма амортизации ($100\% : 5 \text{ лет}$)). Организация осуществляет речные перевозки грузов в период навигации — 8 месяцев в году. Амортизация в этом случае начисляется только в период навигации в течение восьми месяцев в сумме 500 руб. в месяц ($4000 \text{ руб.} : 8 \text{ мес.}$).

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) основан на том, что амортизация основных средств зависит от результата их эксплуатации, а время использования в этом случае никакой роли в процессе ее начисления не играет.

При этом способе годовая сумма амортизации не исчисляется. Начисление амортизационных отчислений производится за каждый месяц 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 данного объекта.

Пример 3.6

Организацией приобретен грузовой автомобиль стоимостью 80 000 руб. с предполагаемым пробегом до 400 000 км. В отчетном периоде пробег составил 2000 км.

Амортизационные отчисления на 1 км пробега составят 0,2 руб. ($80\,000 \text{ руб.} : 400\,000 \text{ км}$). Сумма амортизационных отчислений за отчетный месяц — 400 руб. ($0,2 \text{ руб.} \times 2000 \text{ км}$).

При применении рассматриваемого метода начисления амортизационных отчислений для каждой группы основных фондов используется свой показатель объема работ или продукции (количество произведенной продукции к определенному станку, число часов использования оборудования и т.п.), который указывается в учетной политике.

Начисление амортизации по объектам основных средств производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде и отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому она относится.

Начисление амортизационных отчислений по вновь поступившему объекту основных средств начинается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтер-

скому учету, и производится до полного погашения стоимости либо списания этого объекта с бухгалтерского учета. При этом начисление амортизации прекращается с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости основных средств либо их списания с бухгалтерского учета. Начисление амортизационных отчислений не приостанавливается в течение всего срока полезного использования объекта, кроме случаев его перевода по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта продолжительностью более 12 месяцев.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации основных средств, в бухгалтерском учете используется пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». По дебету счета отражается списание амортизации по выбывшим основным средствам, по кредиту — сумма начисленной в отчетном месяце амортизации. Сальдо счета показывает сумму начисленной амортизации по имеющимся в организации основным средствам.

Начисленная за отчетный месяц сумма амортизации отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) в зависимости от назначения соответствующих объектов основных средств:

Дебет **20 «Основное производство»,**
 23 «Вспомогательные производства»,
 25 «Общепроизводственные расходы»,
 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит **02 «Амортизация основных средств».**

Организация-арендодатель суммы начисленной амортизации по переданным в аренду основным средствам включает в расходы по обычным видам деятельности или операционные расходы в зависимости от того, является ли предоставление имущества за плату во временное пользование предметом деятельности или не является.

В том случае, если предоставление имущества во временное пользование является предметом деятельности, доходы от аренды включаются в выручку, а амортизация относится на затраты на производство (расходы на продажу). Если предоставление имущества в аренду предметом деятельности не является, доходы от

аренды включаются в операционные доходы, а амортизация — в операционные расходы. В учете при этом составляется запись:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств».

При выбытии собственных основных средств сумма начисленной по ним за период эксплуатации (включая месяц выбытия) амортизации списывается записью:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

**Кредит 01 «Основные средства»,
 субсчет «Выбытие основных средств».**

Аналитический учет по счету 02 «Амортизация основных средств» ведут по видам и отдельным инвентарным объектам основных средств.

3.5. Учет затрат на восстановление основных средств

В процессе эксплуатации объекты основных средств изнашиваются, теряют свои первоначальные технические характеристики. Восстановление основных средств производится посредством ремонта (текущего и капитального), модернизации и реконструкции.

Реконструкцией зданий и сооружений, а также модернизацией машин и оборудования является производство таких работ, в результате которых у объекта основных средств появляются новые качественные или количественные параметры и характеристики, т.е. изменяется сущность объекта. Изменение сущности объектов проявляется в повышении ранее принятых нормативных показателей функционирования: срока полезного использования, мощности, качества применения и т.п.

К работам по *текущему ремонту* объектов основных средств относятся работы по систематическому и своевременному предохранению их от преждевременного износа и поддержанию в рабочем состоянии.

При *капитальном ремонте* производится смена изношенных конструкций и деталей или замена их на более прочные и экономичные, улучшающие эксплуатационные возможности ремонтни-

руемых объектов. Исключение составляют работы по полной замене основных конструкций, срок службы которых в данном объекте является наибольшим. Такие работы относятся к реконструкции.

После выполнения всего комплекса работ по восстановлению прием-сдача основных средств оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов (форма № ОС-3).

Затраты на проведение всех видов ремонта (текущего, капитального) являются текущими, а на реконструкцию и модернизацию — относятся к капитальным вложениям.

Порядок отражения в учете расходов на ремонт основных средств зависит от способа его проведения (подрядный или хозяйственный) и способа включения фактически произведенных затрат в расходы по обычным видам деятельности, избранного организацией и закрепленного в учетной политике.

При **подрядном способе** стоимость ремонтных работ определяется суммой выставленных счетов подрядными и прочими организациями. В бухгалтерском учете на основании предъявленных подрядчиками документов (смета, акт выполненных работ, счет-фактура) стоимость работ отражается по дебету счета учета затрат, расходов на продажу (иного счета, на котором аккумулируются указанные затраты) в корреспонденции с дебетом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

При **хозяйственном способе** учет затрат осуществляется по элементам. Если в организации создано специальное подразделение для проведения работ по ремонту основных средств (ремонтный цех, мастерские и др.), фактически произведенные затраты предварительно учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства» по элементам затрат (стоимость израсходованных материалов, заработная плата работников подразделения, отчисления на социальное страхование и обеспечение работников, амортизация основных средств и др.). После окончания ремонтных работ фактически произведенные расходы списываются со счета 23 «Вспомогательные производства» на счета учета затрат в зависимости от назначения отремонтированного объекта основных средств.

Если ремонтное подразделение не создано, то фактические расходы на основании первичных документов списываются без

использования счета 23 «Вспомогательные производства» на соответствующие счета учета затрат.

Учет затрат на выполнение ремонтных работ организуется по объектам основных средств и их принадлежности к тем или иным хозяйствам и структурным подразделениям организации. При этом расходы на проведение текущего, среднего и капитального ремонта подлежат отражению на следующих счетах учета производственных затрат организации:

- 23 «Вспомогательные производства» — затраты на ремонт объектов основных средств производств, которые являются вспомогательными для основного производства организации и предназначены для: обслуживания различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и т.п.); транспортного обслуживания; ремонта основных средств (ремонтных мастерских и т.п.) и др.;
- 25 «Общепроизводственные расходы» — затраты на ремонт производственного и подъемно-транспортного оборудования, цехового транспорта, зданий, сооружений и инвентаря общецехового назначения, рабочих мест;
- 26 «Общехозяйственные расходы» — затраты на ремонт зданий, сооружений, инвентаря и прочих объектов основных средств управленческого и общехозяйственного назначения (в том числе ремонт пожарного оборудования), объектов, используемых для нужд охраны, легкового автотранспорта;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — затраты на ремонт объектов основных средств, принадлежащих производствам и хозяйствам, занятым обслуживанием производства (жилищно-коммунальное хозяйство организации, столовые и буфеты и др.);
- 44 «Расходы на продажу» — затраты на ремонт объектов основных средств, принадлежащих торговым организациям.

Нормативными актами по бухгалтерскому учету предусмотрены **три способа включения расходов на ремонт основных средств** в расходы по обычным видам деятельности:

- 1) фактически произведенные расходы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся;
- 2) сметная стоимость предстоящего ремонта равномерно включается в расходы по обычным видам деятельности путем

ежемесячных отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств. Фактически произведенные затраты списываются за счет ранее начисленного резерва;

3) фактические затраты на ремонт, осуществленный в начале отчетного года, могут быть учтены как расходы будущих периодов и впоследствии включены равномерно в текущие расходы до конца отчетного года.

Выбор способа учета расходов на ремонт организации осуществляют самостоятельно и фиксируют его в учетной политике.

Первый способ учета затрат по ремонту основных средств применяют, как правило, при равномерных расходах по ремонту в течение года или при небольших объемах ремонтных работ. При хозяйственном способе производства ремонтных работ силами структурного подразделения затраты на ремонт отражаются в бухгалтерском учете следующими записями:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 10 «Материалы»

— на стоимость израсходованных материалов;

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— на сумму начисленной заработной платы работникам ремонтного подразделения;

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— на сумму единого социального налога и страховых взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний;

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— на сумму амортизационных отчислений по основным средствам ремонтного подразделения;

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»,

26 «Общехозяйственные расходы»,

29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,

44 «Расходы на продажу»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— затраты по завершеному ремонту списываются на соответствующие счета учета затрат.

При отсутствии в организации ремонтного подразделения расходы на ремонт списываются по мере их возникновения на счета 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Если ремонт производится подрядным способом, то на основании акта выполненных работ в учете производятся записи:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»,
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,
44 «Расходы на продажу»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— на стоимость работ без НДС;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— на сумму НДС.

В целях равномерного включения предстоящих расходов на ремонт основных средств в расходы отчетного периода организация может создавать *резерв расходов на ремонт основных средств*.

Основанием для начисления резерва являются следующие документы: учетная политика организации, дефектные ведомости, план (график) производства ремонтных работ, сметы расходов на ремонт, итоговый расчет отчислений в резерв расходов на ремонт основных средств. Сумма ежемесячных отчислений в резерв на ремонт основных средств определяется путем деления годовой сметной стоимости ремонта на 12 и отражается в учете записью:

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

Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов»,
субсчет «Резерв расходов на ремонт основных средств».

Фактически произведенные расходы на ремонт списываются за счет резерва:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов»

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

— при хозяйственном способе выполнения ремонтных работ;

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и
подрядчиками»

— при подрядном способе выполнения ремонтных работ.

При недостаточности величины начисленного резерва затраты списываются непосредственно на расходы организации. Если по окончании ремонтных работ начисленный резерв оказался не полностью использованным, то оставшаяся сумма сторнируется.

На конец года резерв расходов на ремонт основных средств может иметь остаток, если окончание ремонтных работ (по объектам с длительным сроком их производства и существенным объемом работ) происходит в следующем за отчетным году. По окончании ремонта излишне начисленная сумма резерва включается во внереализационные доходы. В бухгалтерском учете составляется запись:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов»,
 **субсчет «Резерв расходов на ремонт основных
 средств»**

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Остатки созданного в организации резерва предстоящих расходов на ремонт основных средств подлежат обязательной, как минимум один раз в год (перед составлением годовой отчетности), инвентаризации. При инвентаризации производится уточнение величины резерва, начисленного для ремонта, который согласно графику будет проводиться в следующих отчетных периодах. При этом излишне зарезервированные суммы в конце года сторнируются.

При проведении ремонта основных средств в начале отчетного года фактические затраты на ремонт в целях равномерного включения в расходы по обычным видам деятельности первоначально могут учитываться в составе *расходов будущих периодов*:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

- Кредит 23 «Вспомогательные производства»,**
10 «Материалы»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и
обеспечению»,
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Отнесение затрат по неравномерно производимому ремонту основных средств на расходы будущих периодов допускается, если организация не образует резерв расходов на ремонт основных средств.

Расходы на ремонт основных средств, учтенные в составе расходов будущих периодов, впоследствии включаются в текущие расходы равномерно. Сумма таких расходов, подлежащая ежемесячному списанию, определяется исходя из величины фактически произведенных затрат и количества месяцев, оставшихся до конца года. В бухгалтерском учете включение расходов на ремонт в текущие расходы отражается записью:

- Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»,**
26 «Общехозяйственные расходы»,
44 «Расходы на продажу»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов».

Затраты на реконструкцию и модернизацию увеличивают первоначальную стоимость основных средств и отражаются в учете в качестве капитальных вложений.

При подрядном способе выполнения работ составляются следующие записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— на стоимость выполненных работ согласно предъявленным документам подрядчика (без НДС);

Дебет 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— на сумму налога на добавленную стоимость, предъявленную подрядчиком;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»

— на сумму затрат по реконструкции и модернизации объекта, увеличивающих его первоначальную стоимость;

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

Кредит 19-1 «НДС при приобретении основных средств»

— произведен налоговый вычет НДС (после оплаты задолженности перед подрядчиком) в месяце, следующем за месяцем включения произведенных затрат в первоначальную стоимость объекта.

При выполнении работ по реконструкции и модернизации хозяйственным способом фактически произведенные затраты отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в корреспонденции со счетами:

10 «Материалы» — на стоимость израсходованных материалов и запасных частей;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму начисленной заработной платы;

69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — на сумму отчислений от заработной платы и др.

Если работы производятся специальным ремонтным подразделением, то указанные расходы первоначально учитываются на счете 23 «Вспомогательные производства», а по окончании работ переносятся на счет 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства».

Увеличение первоначальной стоимости (списание затрат со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счет 01 «Основные средства») должно быть оформлено актом о приеме-передаче основных средств (форма № ОС-1). Соответствующие изменения (первоначальной стоимости, срока полезного использования) следует внести и в инвентарную карточку учета основных средств (форма № ОС-6) по объекту, подвергнутому модернизации или реконструкции.

Контрольные вопросы

1. При каких условиях активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве основных средств?
2. Как формируется первоначальная стоимость основных средств в зависимости от способов их поступления?

3. На каком счете формируется первоначальная стоимость основных средств?
4. Назовите первичные учетные документы, которыми оформляется поступление и выбытие основных средств.
5. Как ведется синтетический и аналитический учет поступления основных средств?
6. Как ведется синтетический и аналитический учет выбытия основных средств?
7. Назовите способы начисления амортизационных отчислений по объектам основных средств.
8. Как ведется синтетический и аналитический учет амортизации?
9. Чем отличается ремонт от реконструкции и модернизации?
10. Назовите способы учета расходов на ремонт основных средств.
11. Как ведется учет затрат на реконструкцию и модернизацию основных средств?

Глава 4

Учет нематериальных активов

4.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов. Задачи учета нематериальных активов

Нематериальные активы, как и основные средства, используются в процессе производства или для нужд управления в течение периода, превышающего 12 месяцев, но в отличие от основных средств они не имеют материально-вещественного содержания.

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 91н, при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве нематериальных необходимо одновременное выполнение следующих условий:

- 1) отсутствие материально-вещественной (физической) структуры;
- 2) возможность идентификации (выделения, отделения) от другого имущества;
- 3) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- 4) использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования продолжительностью свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- 5) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;
- 6) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем;
- 7) наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих существование самого актива и исключительные права

организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п.).

Нематериальные активы как объекты гражданских прав составляют *объекты интеллектуальной собственности*, которые делятся на три группы:

- объекты промышленной собственности;
- объекты авторского права;
- средства индивидуализации юридического лица, продукции (работ, услуг).

К объектам промышленной собственности относятся: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, селекционные достижения.

Объекты авторского права включают: исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных; имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем.

К средствам индивидуализации относятся: исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.

Товарный знак и знак обслуживания — обозначения, служащие для индивидуализации товаров, выполняемых работ или оказываемых услуг юридических или физических лиц.

Наименование места происхождения товара — это обозначение, представляющее собой либо содержащее современное или историческое наименование страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта или производное от такого наименования и ставшее известным в результате его использования в отношении товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями и (или) людскими факторами.

В составе нематериальных активов учитываются также деловая репутация организации и организационные расходы.

Организационные расходы состоят из затрат по оплате услуг консультантов, по подготовке документации, регистрационных сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации. Указанные расходы признаются нематериальными активами в том случае, если согласно учредительным

документам они являются частью вклада участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал организации.

Деловая репутация организации — это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой 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 как доходы будущих периодов.

Задачами бухгалтерского учета нематериальных активов являются:

а) формирование фактических затрат, связанных с принятием нематериальных активов к бухгалтерскому учету;

б) правильное оформление документов и своевременное отражение поступления и выбытия нематериальных активов;

в) достоверное определение результатов от продажи и прочего выбытия нематериальных активов;

г) обеспечение контроля за сохранностью и использованием нематериальных активов, принятых к бухгалтерскому учету;

д) получение информации о нематериальных активах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

Единицей бухгалтерского учета нематериальных активов является инвентарный объект. Инвентарным объектом считается совокупность прав, возникающих из одного патента, свидетельства, договора уступки прав и т.п. При этом инвентарный объект должен выполнять самостоятельную функцию в производственном процессе или в процессе управления организацией.

Нематериальные активы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в денежной оценке и характеризуются первоначальной и остаточной стоимостью.

По первоначальной стоимости нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету. Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа поступления нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется следующим образом — для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный (складочный) капитал — по стоимости, определенной исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц — по рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету;
- приобретенных за плату у юридических и физических лиц — по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию.

Затраты по приобретению нематериальных активов включают суммы, выплаченные продавцу объекта, посредникам, за информационные и консультационные услуги, регистрационные сборы и пошлины, таможенные расходы и другие расходы, связанные с приобретением объектов.

Расходы по созданию нематериальных активов и доведению их до состояния, пригодного к использованию, складываются из начисленной соответствующим работникам оплаты труда, отчислений на социальные нужды, материальных затрат, оплаты услуг сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентных пошлин и др.

Нематериальные активы, поступающие в организацию в порядке обмена на какое-либо имущество, оценивают исходя из стоимости обмениваемого имущества.

Оценка нематериальных активов, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату приобретения объекта.

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

4.2. Документальное оформление и аналитический учет нематериальных активов

В настоящее время отсутствуют рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов исходя из требований Федерального закона «О бухгалтерском учете», в котором установлен перечень обязательных реквизитов в документах.

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, срок полезного использования, способ начисления и норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность перехода исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности. Например, приобретение исключительного права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующим договором уступки, зарегистрированным в патентном ведомстве. 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.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в *карточке учета нематериальных активов* (форма № НМА-1). 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 дату

документа, причину выбытия, сумму выручки от реализации). На оборотной стороне карточки дается краткая характеристика объекта нематериальных активов.

4.3. Учет поступления и создания нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету при их приобретении, создании, внесении учредителями в качестве вклада в уставный (складочный) капитал, получении по договору дарения (безвозмездно) и др.

Бухгалтерский учет поступления нематериальных активов ведется с использованием счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», в разрезе субсчетов: 08-5 «Приобретение нематериальных активов», 08-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» (далее — субсчет 08-8 «Выполнение НИОКР»).

По дебету этого счета отражаются произведенные организацией затраты, связанные с приобретением (созданием) нематериальных активов; затраты по приведению их в состояние, пригодное к использованию в запланированных целях, а также рыночная стоимость (при безвозмездном получении) и согласованная стоимость (при внесении в уставный капитал) поступивших нематериальных активов. По кредиту счета осуществляется списание первоначальной стоимости по принимаемым к учету нематериальным активам при наличии документов, подтверждающих исключительные права организации на объекты интеллектуальной собственности. Сальдо по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» показывает величину вложений организации в незаконченные операции поступления (создания) нематериальных активов.

Учет наличия и движения нематериальных активов организации ведется на счете 04 «Нематериальные активы». По дебету счета отражается первоначальная стоимость принятых к бухгалтерскому учету нематериальных активов. По кредиту счета отражается списание амортизации и остаточной стоимости по выбывшим объектам нематериальных активов. В тех случаях, когда амортиза-

ция учитывается без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов», по кредиту этого счета также отражается начисление амортизации. Сальдо счета показывает стоимость нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности.

Приобретение исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности и на использование товарного знака оформляется договором о передаче исключительных прав (договором об уступке). Юридическую силу договор приобретает после его государственной регистрации.

При приобретении нематериальных активов за плату у других юридических или физических лиц в первоначальную стоимость включаются все затраты, связанные с их приобретением. Сумма уплаченного НДС по приобретенным нематериальным активам подлежит налоговому вычету, если они предназначены для производства и реализации товаров, облагаемых НДС. Налоговый вычет НДС производится после принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету и их оплаты.

В бухгалтерском учете операции по приобретению нематериальных активов отражаются записями:

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки прав правообладателю (продавцу), а также суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов (без НДС);

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, через которые приобретены нематериальные активы (без НДС);

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— таможенные пошлины, регистрационные сборы, патентные пошлины и иные аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

**Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»**

— проценты по заемным средствам, начисленные до принятия нематериальных активов к бухгалтерскому учету, если заемные средства привлечены для их приобретения;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

**Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
10 «Материалы»**

— дополнительные расходы организации на приведение нематериальных активов в состояние, в котором они пригодны для использования (зарплата работников, отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные расходы и др.);

Дебет 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

**Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— суммы налога на добавленную стоимость, уплаченные в связи с приобретением нематериальных активов;

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

— принятие к учету нематериальных активов по первоначальной стоимости, равной фактическим затратам на их приобретение (после государственной регистрации договора об уступке);

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

Кредит 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

— налоговый вычет НДС по принятым к учету и оплаченным нематериальным активам.

В первоначальную стоимость нематериальных активов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организа-

ции, включается их стоимость в оценке, согласованной учредителями (участниками) организации, пошлина за регистрацию уступки исключительных прав, дополнительные расходы организации на приведение нематериальных активов в состояние, в котором они пригодны для использования. Операции по поступлению отражаются записями:

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— согласованная стоимость нематериальных активов;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— плата за регистрацию исключительных прав;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

**Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и
обеспечению»,
10 «Материалы»**

— дополнительные расходы организации на приведение нематериальных активов в состояние, в котором они пригодны для использования;

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

— принятие к учету нематериальных активов по первоначальной стоимости.

Поступление безвозмездно полученных нематериальных активов в бухгалтерском учете отражается следующим образом:

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления»

— на рыночную стоимость на дату оприходования;

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

— принятие к учету по первоначальной стоимости, равной рыночной стоимости.

Рыночная стоимость принятых к учету нематериальных активов, учтенная в составе доходов будущих периодов, включается в текущие доходы по мере начисления амортизации:

Дебет счетов учета затрат
(25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»,
44 «Расходы на продажу» и др.)

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов»

— начислены амортизационные отчисления (ежемесячно начиная с месяца, следующего за месяцем принятия к учету);

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— ежемесячно на сумму амортизации.

Исключительные права на объекты интеллектуальной собственности могут быть получены вследствие их создания самой организацией.

Согласно п. 7 ПБУ 14/2000 нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

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

Работы по созданию нематериальных активов относятся к научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам (НИОКР). Затраты на их осуществление подлежат учету в порядке, установленном Положением по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» (ПБУ 17/02), утвержденным приказом Минфина России от 19.11.02 г. № 115н.

В период проведения работ все затраты первоначально отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение НИОКР». В расходы по НИОКР включаются все расходы на их проведение, за исключением общехозяйственных (если они непосредственно не связаны с выполнением НИОКР). В частности, к таким расходам относятся расходы на использованные материальные ресурсы, оплату труда, отчисления на социальные нужды, содержание и эксплуатацию оборудования, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам и др.

Если результаты НИОКР подлежат правовой охране, организация подает заявку на получение патента или свидетельства. При этом у организации возникают дополнительные расходы, связанные с их получением (пошлины, экспертиза заявки, услуги патентного поверенного). Указанные расходы формируют первоначальную стоимость нематериальных активов и подлежат учету на счете 08-5 «Приобретение нематериальных активов». После получения патента или свидетельства к бухгалтерскому учету принимается соответствующий объект нематериальных активов по первоначальной стоимости, включающей расходы на выполнение НИОКР (учтены на счете 08-8 «Выполнение НИОКР») и расходы, связанные с получением патента или свидетельства (учтены на счете 08-5 «Приобретение нематериальных активов»).

В бухгалтерском учете операции по созданию нематериальных активов отражаются записями:

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 10 «Материалы»

— на стоимость израсходованных при выполнении НИОКР материалов;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— на сумму амортизации по основным средствам, используемым при выполнении НИОКР;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— на сумму начисленной исполнителям заработной платы;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— на сумму отчислений на социальное страхование и обеспечение;

Дебет 08-8 «Выполнение НИОКР»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— на стоимость услуг сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам (без НДС);

Дебет 19-2 «НДС по приобретенным нематериальным активам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— на сумму предъявленного соисполнителями НДС;

Дебет 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— на сумму расходов на оплату услуг патентного поверенного, экспертизу заявки на получение патента (свидетельства), патентной пошлины.

После получения патента (свидетельства), подтверждающего исключительные права организации на объекты интеллектуальной собственности, отражается формирование первоначальной стоимости нематериальных активов в результате двух бухгалтерских проводок:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08-8 «Выполнение НИОКР»

— включены в первоначальную стоимость объекта нематериальных активов расходы на выполнение НИОКР;

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 08-5 «Приобретение нематериальных активов»

— включены в первоначальную стоимость расходы, связанные с получением исключительных прав на объект интеллектуальной собственности.

Если организация создает программу для ЭВМ или базу данных, то исключительное авторское право на них не подлежит обязательной регистрации. Оно возникает в силу их создания. По мере осуществления всех расходов, связанных с выполнением ком-

пьютерной программы, и оформления документов на оприходование объекта нематериальных активов суммы расходов, формирующие его первоначальную стоимость и учтенные на счете 08-8 «Выполнение НИОКР», списываются в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

4.4. Учет амортизации нематериальных активов

Амортизация начисляется по объектам нематериальных активов, находящимся в организации на праве собственности, в течение срока их полезного использования.

Срок полезного использования устанавливается организацией при принятии объектов нематериальных активов к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования нематериальных активов производится исходя из:

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

Законодательством Российской Федерации установлены следующие сроки действия охранных документов на объекты интеллектуальной собственности:

- патента на изобретение — 20 лет;
- свидетельства на полезную модель — 5 лет;
- патента на промышленный образец — 10 лет,
- свидетельства на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товара — 10 лет.

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

По нематериальным активам, по которым невозможно определить срок полезного использования, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет. При этом срок по-

лезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

Амортизация начисляется одним из следующих способов:

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

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего срока их полезного использования.

При **линейном способе** годовая сумма амортизационных отчислений определяется путем умножения первоначальной стоимости на норму амортизации. Норма амортизации рассчитывается как отношение 100 % к сроку полезного использования объекта нематериальных активов.

При **способе уменьшаемого остатка** годовая сумма амортизации рассчитывается путем применения нормы амортизации к остаточной стоимости по состоянию на начало каждого отчетного года.

В течение отчетного года амортизационные отчисления начисляются ежемесячно в размере $\frac{1}{12}$ годовой суммы.

При **способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)** начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости нематериального актива и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования нематериального актива.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия к бухгалтерскому учету, и начисляются до полного погашения их первоначальной стоимости. В случае списания нематериальных активов или выбытия в связи с уступкой организацией исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности амортизационные отчисления прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем списания объектов с бухгалтерского учета.

В сезонных производствах годовая сумма амортизационных отчислений по нематериальным активам начисляется равномерно в течение периода работы организации в отчетном году.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете двумя способами:

- 1) путем накопления начисленных сумм на отдельном счете;
- 2) путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

Применение одного из способов отражения в бухгалтерском учете амортизации по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования.

При первом способе для накопления сумм амортизации используется пассивный счет 05 «Амортизация нематериальных активов».

По кредиту счета ежемесячно отражаются суммы начисленной амортизации:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»,
44 «Расходы на продажу»

Кредит 05 «Амортизация нематериальных активов».

По дебету счета списывается накопленная амортизация при выбытии нематериальных активов:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»
Кредит 04 «Нематериальные активы».

При втором способе первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счета затрат на производство (расходов на продажу) непосредственно со счета 04 «Нематериальные активы»:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»,
44 «Расходы на продажу»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

Этот способ отражения амортизационных отчислений в обязательном порядке применяется по организационным расходам и деловой репутации организации. Они амортизируются в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации. По другим нематериальным активам — по выбору организации.

Если амортизационные отчисления отражаются в бухгалтерском учете путем уменьшения первоначальной стоимости нематериальных активов, то после полного погашения их первоначаль-

ной стоимости эти объекты отражаются в бухгалтерском учете в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации:

Дебет 04 «Нематериальные активы»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

В условной оценке они учитываются до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов.

4.5. Учет выбытия нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов, использование которых прекращено для целей производства продукции, выполнения работ, оказания услуг или для управленческих нужд организации, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Порядок отражения списания нематериальных активов на счетах бухгалтерского учета зависит от применяемого организацией способа учета амортизационных отчислений. Если в бухгалтерском учете начисление амортизации отражается путем накопления соответствующих сумм на счете 05 «Амортизация нематериальных активов», то при выбытии объекта нематериальных активов первоначально списывается сумма накопленной амортизации:

Дебет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Кредит 04 «Нематериальные активы»,

а затем остаточная стоимость, исчисленная как разница между первоначальной стоимостью и амортизацией:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

При применении способа отражения амортизации путем уменьшения первоначальной стоимости на счете 04 «Нематериальные активы» учитывается недоамортизированная (остаточная) стоимость объекта нематериальных активов. При выбытии объекта она непосредственно списывается в операционные расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы списываются с бухгалтерского учета в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства,

других охранных документов, при уступке (продаже) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности, передаче их в счет вклада в уставные капиталы других организаций либо безвозмездно.

Бухгалтерский учет доходов и расходов, связанных с выбытием нематериальных активов, ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов. По кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» отражаются поступления, связанные с продажей нематериальных активов (уступкой исключительных прав на объекты интеллектуальной собственности). По дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» списывается остаточная стоимость нематериальных активов, производится начисление НДС (при продаже и безвозмездной передаче) и других расходов, связанных с их выбытием. Финансовый результат от выбытия нематериальных активов определяется путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота субсчета 91-1 «Прочие доходы». Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При уступке (продаже) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— на продажную стоимость согласно договору уступки;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

— на сумму налога на добавленную стоимость, исчисленную исходя из продажной стоимости;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 04 «Нематериальные активы»

— на остаточную стоимость переданных покупателю нематериальных активов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и
кредиторами»**

— на сумму расходов, связанных с выбытием нематериальных активов (вознаграждения посредникам, пошлина за регистрацию договора уступки, если ее уплата продавцом предусмотрена в договоре, и др.);

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— на сумму прибыли от уступки (продажи);

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— на сумму убытка от уступки (продажи).

Аналогичные проводки составляются при безвозмездной передаче объекта, за исключением первой проводки, поскольку при безвозмездной передаче отсутствует выручка. НДС при безвозмездной передаче исчисляется исходя из рыночной стоимости нематериальных активов. Финансовым результатом при безвозмездной передаче всегда является убыток.

Выбытие нематериальных активов в качестве взноса в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества отражается в порядке, аналогичном выбытию основных средств. При этом производится списание с баланса их первоначальной стоимости и амортизационных отчислений. Стоимость таких нематериальных активов в оценке, согласованной учредителями, принимается к бухгалтерскому учету в составе долевых финансовых вложений на счет 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции». Возникающие разницы между согласованной и остаточной стоимостью нематериальных активов учитываются в составе операционных доходов или расходов на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Операции по передаче имущества в уставные капиталы не облагаются налогом на добавленную стоимость.

Выбытие нематериальных активов в качестве взноса в уставный капитал в бухгалтерском учете отражается записями:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— возникновение задолженности по вкладу в уставный капитал на согласованную стоимость нематериальных активов;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 04 «Нематериальные активы»

— списание остаточной стоимости передаваемых нематериальных активов и погашение задолженности по вкладу;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— сумма превышения согласованной стоимости над остаточной стоимостью передаваемых нематериальных активов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— сумма превышения остаточной стоимости над согласованной стоимостью передаваемых нематериальных активов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— сумма расходов, связанных с выбытием нематериальных активов (пошлина за регистрацию уступки исключительных прав и др.).

Финансовый результат определяется и отражается в учете в общеустановленном порядке.

4.6. Особенности учета прав на использование нематериальных активов

Права на использование объектов интеллектуальной собственности (кроме права пользования наименованием места происхождения товара) передаются по лицензионным договорам, по авторским договорам на передачу неисключительных прав, по договорам коммерческой концессии — *франчайзинга*.

По *лицензионному договору* патентообладатель (лицензиар) обязуется предоставить право на использование охраняемого изобретения (полезной модели, промышленного образца) в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату), а по

следний принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и (или) осуществлять другие действия, предусмотренные договором. Лицензионные договоры подлежат регистрации в Роспатенте.

Лицензия может быть двух видов:

- *исключительная* — когда лицензиату передается право на использование объекта в пределах, оговоренных договором, с сохранением за лицензиаром права на его использование в части, не передаваемой лицензиату;
- *неисключительная* — когда лицензиар, предоставляя лицензиату право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца, сохраняет за собой все права, подтверждаемые патентом, в том числе и на предоставление лицензий третьим лицам.

Патентообладатель имеет право подать в Роспатент заявление о готовности предоставить любому лицу право на использование изобретения, полезной модели или промышленного образца (открытая лицензия). Любое лицо, изъявившее желание использовать запатентованный объект, на который открыта лицензия, заключает с патентообладателем договор о платежах. Такой договор не является лицензионным и регистрации не подлежит.

При отказе патентообладателя заключить лицензионный договор заинтересованное в лицензии лицо может обратиться в суд с иском к патентообладателю о предоставлении принудительной неисключительной лицензии. Основанием для такого иска должен быть факт неиспользования либо недостаточного использования запатентованного изобретения или промышленного образца патентообладателем и лицами, которым переданы права на них, в течение 4-х лет (полезной модели — в течение 3-х лет) от даты выдачи патента, что приводит к недостаточному предложению соответствующих товаров или услуг. Если патентообладатель не докажет, что названные факты обусловлены уважительными причинами, то суд примет решение о предоставлении принудительной лицензии.

По *договору коммерческой концессии* пользователю предоставляется за вознаграждение на срок или без указания срока право использовать в предпринимательской деятельности комплекс исключительных прав, принадлежащих правообладателю, в том числе

право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение правообладателя, на охраняемую коммерческую информацию, а также на другие предусмотренные договором объекты исключительных прав — товарный знак, знак обслуживания и т.д.

Переданные в пользование нематериальные активы правообладатель учитывает в составе нематериальных активов обособленно (на отдельном субсчете) и начисляет по ним амортизацию.

У лицензиата полученные в пользование нематериальные активы (при сохранении исключительных прав на них у правообладателя) учитываются за балансом в оценке, принятой в договоре.

Бухгалтерский учет платежей за использование нематериальных активов зависит от условий оплаты, установленных в договоре. *Возможны два варианта оплаты:*

- оплата периодическими платежами (роялти) в течение всего срока использования нематериальных активов;
- уплата разового вознаграждения (паушального платежа).

Если оплата производится периодическими платежами, то они в полной сумме включаются организацией-пользователем в расходы отчетного периода.

Если платежи за предоставленное право пользования объектами интеллектуальной собственности производятся в виде разового платежа, то они отражаются организацией-пользователем как расходы будущих периодов (по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов») и подлежат списанию в течение срока действия договора.

Пример 4.1

Организация по авторскому договору получила неисключительное имущественное право на использование программы автоматизации складского учета сроком на 3 года. Плата за использование программы за период действия договора установлена в сумме 42 480 руб. (в том числе НДС — 6480 руб.). Оплата по договору производится разовым платежом.

В бухгалтерском учете организации производятся записи:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 36 000 руб. (42 480 руб. – 6480 руб.) — задолженность перед правообладателем согласно договору включена в расходы будущих периодов (без НДС);

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 6480 руб. — отражен НДС по расходам будущих периодов;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 42 480 руб. — перечислено в погашение задолженности перед правообладателем по авторскому договору;

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по НДС»**

Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»

— 6480 руб. — предъявлен к налоговому вычету НДС;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

— 1000 руб. (36 000 руб. : 36 мес.) — плата за использование программы в отчетном месяце включена в текущие расходы.

Контрольные вопросы

1. При каких условиях активы принимаются к бухгалтерскому учету в качестве нематериальных активов?
2. Назовите виды нематериальных активов.
3. Как оцениваются нематериальные активы в зависимости от способов их поступления?
4. В чем особенности документального оформления нематериальных активов?
5. В каких случаях нематериальные активы считаются созданными в организации?
6. В чем особенности бухгалтерского учета затрат организации на создание нематериальных активов?
7. Назовите способы начисления амортизационных отчислений по объектам нематериальных активов.
8. Назовите варианты отражения в учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.
9. Как влияет применяемый организацией вариант учета амортизационных отчислений на порядок отражения выбытия нематериальных активов?
10. Назовите виды лицензионных договоров, по которым передаются права на использование нематериальных активов.
11. Каковы особенности бухгалтерского учета прав на использование нематериальных активов?

Глава 5

Учет материально-производственных запасов

5.1. Классификация и задачи учета материально-производственных запасов

В процессе хозяйственной деятельности организации для производства готовой продукции приобретают материальные запасы в виде сырья, материалов, комплектующих изделий и другие. Конечным результатом деятельности являются материальные запасы, выступающие в форме готовой продукции. Торговые организации приобретают материальные запасы в виде товаров, предназначенных для дальнейшей перепродажи или конечного потребления.

Учет материально-производственных запасов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Минфина РФ от 09.06.01 г. № 44н.

Согласно данному ПБУ под материально-производственными запасами (МПЗ) понимаются активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг);
- предназначенные для продажи, включая готовую продукцию и товары;
- используемые для управленческих нужд организации.

Таким образом, в составе материально-производственных запасов учитываются *производственные запасы, готовая продукция и товары.*

Производственные запасы представляют собой различные вещественные элементы, используемые в качестве исходных предметов труда, потребляемых при производстве продукции (вы-

полнении работ, оказании услуг), либо для управленческих нужд. Производственные запасы используются однократно в течение одного производственного цикла и полностью переносят свою стоимость на производимую продукцию (выполненные работы, оказанные услуги).

Производственные запасы в зависимости от назначения и способа использования в процессе производства продукции подразделяются на следующие основные группы:

- сырье и основные материалы;
- покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия;
- вспомогательные материалы;
- возвратные отходы;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье и материалы — это предметы труда, предназначенные для использования в процессе производства продукции и представляющие собой материальную (вещественную) основу при изготовлении продукции (выполнении работ, оказании услуг).

Покупные полуфабрикаты — это те же сырье и основные материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией.

Комплектующие изделия — это изделия организации-поставщика, приобретаемые для комплектования продукции, выпускаемой организацией-производителем.

Вспомогательные материалы — это материалы, используемые для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукции определенных потребительских свойств или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (смазочные и обтирочные материалы и т.п.).

В группе вспомогательных материалов ввиду особенностей использования отдельно выделяют топливо, тару и тарные материалы, а также запасные части.

Топливо — это углеродистые и углеводородистые вещества, выделяющие при сгорании тепловую энергию. Топливо подразделяют на следующие виды:

- технологическое (используемое для технологических целей в процессе производства продукции);
- двигательное (горючее — бензин, дизельное топливо и т.д.);
- хозяйственное (используемое на отопление).

Тара и тарные материалы — это предметы, используемые для упаковки и транспортировки продукции, хранения различных материалов, продукции. Различают следующие виды тары: тара из древесины, тара из картона и бумаги, тара из металла, тара из пластмассы, тара из стекла, тара из тканей и нетканых материалов.

Запасные части — это предметы, предназначенные для проведения ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств и т.п.

Возвратные отходы производства — это остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, утратившие частично или полностью потребительские свойства исходного сырья и материалов (обрубки, обрезки, стружка, опилки и т.п.).

Не относятся к возвратным отходам остатки материалов, которые в соответствии с установленной технологией передаются в другие цеха, подразделения в качестве полноценного материала для производства других видов продукции. Не относится к отходам также попутная (сопряженная) продукция, перечень которой устанавливается в отраслевых методических рекомендациях (инструкциях) по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности — это предметы со сроком полезного использования до 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев, используемые в качестве средств труда (инвентарь, инструменты и т.д.).

Обычный операционный цикл является характеристикой производственного процесса как средняя продолжительность изготовления продукции от начала до окончания в данной конкретной организации.

В основу аналитического учета положена классификация по различным техническим свойствам производственных запасов (группы). Внутри групп производственные запасы подразделяются по видам, сортам, маркам, типам, размерам и т.д.

Каждому виду материалов присваивается номенклатурный номер, разрабатываемый организацией в разрезе их наименований и/или однородных групп (видов). Номенклатурный номер является единицей бухгалтерского учета материалов и представляет собой краткое числовое обозначение, присваиваемое каждому наимено-

ванию, сорту, размеру, марке материалов. Номенклатурные номера, присваиваемые материалам, записывают в специальный реестр, называемый *номенклатурой-ценником*.

При учете МПЗ разрешается использовать в качестве единицы бухгалтерского учета не только номенклатурный номер, но и партию товара, однородную группу и т.п.

Выбор единицы бухгалтерского учета МПЗ осуществляется в зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования.

Единица бухгалтерского учета материально-производственных запасов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Под *готовой продукцией* понимается часть материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Товары — представляют собой часть материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Классификация материально-производственных запасов по их назначению и способу использования в процессе производства представлена на рис. 5.1.

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;
- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;



Рис. 5.1. Классификация материально-производственных запасов

- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- проведение анализа эффективности использования запасов.

К бухгалтерскому учету материально-производственных запасов предъявляются следующие основные **требования**:

- сплошное, непрерывное и полное отражение движения и наличия запасов;
- учет количества и оценка запасов;
- оперативность (своевременность) учета запасов;
- достоверность;
- соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);
- соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Все операции по движению материально-производственных запасов должны оформляться первичными учетными документами.

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о способах оценки МПЗ по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки МПЗ;
- о стоимости МПЗ, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

5.2. Оценка материально-производственных запасов

Материально-производственные запасы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Порядок формирования фактической себестоимости МПЗ при их постановке на учет зависит от каналов поступления материальных ценностей.

Под фактической себестоимостью МПЗ, *приобретенных за плату*, понимается сумма фактических затрат организации на приобретение, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством Российской Федерации).

К фактическим затратам на приобретение МПЗ относятся:

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

подразделения организации; затраты за услуги транспорта по доставке материально-производственных запасов до места их использования, если они не включены в цену материально-производственных запасов, установленную договором; начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит); начисленные до принятия к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если средства привлечены для приобретения этих запасов;

- затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Данные затраты включают затраты организации по подработке, сортировке, фасовке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением материально-производственных запасов.

Перечень затрат является открытым, т.е. предусматривает возможность включения в фактическую себестоимость МПЗ отдельных расходов, непосредственно связанных с их приобретением. Не включаются в фактические затраты на приобретение материально-производственных запасов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением МПЗ.

Фактическая себестоимость МПЗ при их *изготовлении организацией* определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство материально-производственных запасов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости продукции.

Фактическая себестоимость МПЗ, *внесенных в качестве вклада в уставный (складочный) капитал* организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками), если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактическая себестоимость МПЗ, *полученных организацией по договору дарения (безвозмездно)*, а также остающихся от вы-

бытия основных средств и иного имущества, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость МПЗ, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией.

Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией в обмен на другое имущество, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Транспортные и другие расходы, связанные с обменом, присоединяются к стоимости полученных запасов непосредственно или предварительно зачисляются в состав транспортно-заготовительных расходов, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

В фактическую себестоимость МПЗ независимо от способов их поступления включаются также фактические затраты организации на их доставку и приведение в состояние, пригодное для использования.

Организация, осуществляющая торговую деятельность, может затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, включать в состав расходов на продажу.

Товары, приобретенные организацией для продажи, оцениваются по *стоимости их приобретения*. Организации, осуществляющей розничную торговлю, разрешается производить оценку приобретенных товаров по *продажной стоимости* с отдельным учетом наценок (скидок).

МПЗ, не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные покупателю под залог, учитываются в бухгалтерском учете в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость МПЗ, в которой они приняты к бухгалтерскому учету, не подлежит изменению, кроме случаев, установленных законодательством Российской Федерации.

МПЗ, стоимость которых выражена в иностранной валюте, при принятии к учету производится в рублях с учетом курса Центрального банка РФ, действующего на дату принятия к учету данных МПЗ.

Нормативными документами разрешено в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения материалов применять **учетные цены**.

В качестве учетных цен на материалы могут применяться:

- *договорные цены*. В этом случае другие расходы, входящие в фактическую себестоимость материалов, учитываются отдельно в составе транспортно-заготовительных расходов;
- *фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года)*. В этом случае отклонения между фактической себестоимостью материалов текущего месяца и их учетной ценой учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов;
- *планово-расчетные цены*. В этом случае отклонения договорных цен от планово-расчетных учитываются в составе транспортно-заготовительных расходов. Они предназначены для использования внутри организации. Планово-расчетные цены разрабатываются и утверждаются организацией применительно к уровню фактической себестоимости соответствующих материалов;
- *средняя цена группы*. В этом случае разница между фактической себестоимостью материалов и средней ценой группы учитывается в составе транспортно-заготовительных расходов.

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих методов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материалов (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени приобретения материалов (метод ЛИФО).

Организация может использовать различные методы оценки материалов при их отпуске в производство для различных групп (видов) материалов, но по отдельному виду (группе) материалов в течение отчетного года может применяться только один из вышеуказанных методов оценки.

Применение какого-либо из перечисленных способов по группе (виду) материалов должно отражаться в учетной политике организации исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По **себестоимости каждой единицы** могут оцениваться материалы, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни, радиоактивные вещества и т.п.).

При отпуске материалов по себестоимости каждой единицы могут применяться два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость.

В этом случае величина отклонения (разница между фактическими расходами по приобретению материала и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах.

Материалы могут оцениваться организацией по **средней себестоимости**, которая определяется по каждому виду (группе) материалов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) материалов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим материалам в данном месяце.

Данный метод оценки является наиболее распространенным в практике работы организаций.

Применение способов средних оценок фактической себестоимости материалов, отпущенных в производство или списанных на иные цели, может осуществляться следующими вариантами:

- исходя из среднемесячной фактической себестоимости (взвешенная оценка), в расчет которой включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления за месяц (отчетный период);
- путем определения фактической себестоимости материала в момент его отпуска (скользящая оценка), при этом в расчет средней оценки включаются количество и стоимость материалов на начало месяца и все поступления до момента отпуска.

Применение скользящей оценки должно быть экономически обосновано и обеспечено соответствующими средствами вычислительной техники.

Вариант исчисления средних оценок фактической себестоимости материалов должен раскрываться в учетной политике организации.

Оценка материалов **методом ФИФО** основана на допущении, что материалы используются в течение месяца и иного периода в последовательности их приобретения (поступления), т.е. материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости первых по времени приобретений с учетом себестоимости материалов, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка материалов, находящихся в запасе (на складе) на конец месяца, производится по фактической себестоимости последних по времени приобретений, а в себестоимости продажи продукции (работ, услуг) учитывается себестоимость ранних по времени приобретений.

Оценка материалов **методом ЛИФО** основана на допущении, что материалы, первыми поступающие в производство, должны быть оценены по себестоимости последних в последовательности приобретения. При применении этого метода оценка материалов, находящихся в запасе, производится по фактической себестоимости ранних по времени приобретения, а в себестоимости продажи учитывается себестоимость поздних по времени приобретения.

Рассмотрим данные способы оценки выбытия материалов на конкретном примере (табл. 5.1).

Первый вариант расчета — *по себестоимости каждой единицы*.

Определяем фактическую себестоимость израсходованных материалов:

$$200 \text{ шт.} \times 120 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 110 \text{ руб.} + 200 \text{ шт.} \times 115 \text{ руб.} + 50 \text{ шт.} \times 125 \text{ руб.} = 64\,250 \text{ руб.}$$

Стоимость остатка материалов, находящихся в запасе, составит:
 $250 \text{ шт.} \times 125 \text{ руб.} = 31\,250 \text{ руб.}$

Второй вариант расчета — по средней стоимости.

Сначала определяем среднюю стоимость единицы материала:

$$(200 \text{ шт.} \times 120 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 110 \text{ руб.} + 200 \text{ шт.} \times 115 \text{ руб.} + 300 \text{ шт.} \times 125 \text{ руб.}) : (200 \text{ шт.} + 100 \text{ шт.} + 200 \text{ шт.} + 300 \text{ шт.}) = 119,37 \text{ руб.}$$

Фактическая себестоимость израсходованных материалов:

$$119,37 \text{ руб.} \times 550 \text{ шт.} = 65\,653,50 \text{ руб.}$$

Стоимость остатка материалов, находящихся в запасе:

$$24\,000 \text{ руб.} + 71\,500 \text{ руб.} - 65\,653,50 \text{ руб.} = 29\,846,50 \text{ руб.}$$

Таблица 5 1

Исходные данные о движении материалов за отчетный месяц

Показатели	Количество, шт.	Цена единицы, руб.	Сумма, руб.
Остаток материалов на начало месяца	200	120	24 000
Поступление материалов за месяц:			
первая партия	100	110	11 000
вторая партия	200	115	23 000
третья партия	300	125	37 500
Всего поступило	600	x	71 500
Отпущено материалов	550	—	?
Остаток материалов на конец месяца	250	—	?

Третий вариант расчета — по методу ФИФО.

Фактическая себестоимость израсходованных материалов по методу ФИФО определяется путем суммирования стоимости материалов, отпускаемых в производство. При этом принимается, что материалы списываются в той же последовательности, в какой они были приобретены:

$$200 \text{ шт.} \times 120 \text{ руб.} + 100 \text{ шт.} \times 110 \text{ руб.} + 200 \text{ шт.} \times 115 \text{ руб.} + 50 \text{ шт.} \times 125 \text{ руб.} = 64\,250 \text{ руб.}$$

Остаток определяется как разность между стоимостью имевшихся в наличии и поступивших в течение отчетного месяца материалов и стоимостью израсходованных материалов или путем умножения количества оставшихся материалов на цену последнего приобретения:

$$24\ 000 \text{ руб.} + 71\ 500 \text{ руб.} - 64\ 250 \text{ руб.} = 31\ 250 \text{ руб.}$$

$$\text{или } 250 \text{ шт.} \times 125 \text{ руб.} = 31\ 250 \text{ руб.}$$

Четвертый вариант расчета — *по методу ЛИФО*.

Фактическая себестоимость израсходованных материалов по методу ЛИФО определяется путем суммирования стоимости материалов, отпускаемых в производство. При этом принимается, что материалы списываются в «обратной» последовательности (от конца отчетного месяца к началу), т.е. по стоимости последних по времени приобретений.

Фактическая себестоимость израсходованных материалов:

$$300 \text{ шт.} \times 125 \text{ руб.} + 200 \text{ шт.} \times 115 \text{ руб.} + 50 \text{ шт.} \times 110 \text{ руб.} = 66\ 000 \text{ руб.}$$

Остаток материалов в запасе:

$$50 \text{ шт.} \times 110 \text{ руб.} + 200 \text{ шт.} \times 120 \text{ руб.} = 29\ 500 \text{ руб.}$$

$$\text{или } 24\ 000 \text{ руб.} + 71\ 500 \text{ руб.} - 66\ 000 \text{ руб.} = 29\ 500 \text{ руб.}$$

Приведенные примеры показывают, что в условиях инфляции, т.е. когда цены на материалы постоянно растут, метод ФИФО ведет к занижению себестоимости и к завышению остатка материалов в бухгалтерском балансе. Метод ЛИФО в тех же условиях завышает себестоимость и снижает остаток материалов в бухгалтерском балансе, позволяя тем самым в условиях инфляции сохранить денежные средства на длительный срок. Метод средней себестоимости занимает промежуточное положение между методами ФИФО и ЛИФО.

В практике деятельности организации целесообразность применения того или иного метода оценки материалов при их отпуске в производство, которая определяется на основе анализа видов и объемов поступающих материалов, периодичности их поступления, характера производственного процесса, влияния внешних факторов на изменения цены приобретения материалов, степени влияния использованных в производстве материалов на формирование себестоимости вырабатываемой продукции.

В бухгалтерской отчетности организации МПЗ на конец отчетного года отражаются по стоимости, определяемой исходя из используемых методов оценки запасов. МПЗ, по которым в течение отчетного года произошло снижение рыночной стоимости или они частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе по текущей рыночной стоимости. Данное снижение отражается в методике начисления резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв формируется за счет финансовых результатов организации в размере разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической себестоимостью материально-производственных запасов, если последняя выше текущей рыночной стоимости. Данный резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных материально-производственных запасов. Не допускается создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей по таким укрупненным группам (видам) материально-производственных запасов, как основные материалы, вспомогательные материалы, готовая продукция, товары и т.п.

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится организацией на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. Организацией должно быть обеспечено подтверждение текущей рыночной стоимости материально-производственных запасов.

Учет информации о резервах под снижение стоимости МПЗ организуется на пассивном счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Образование резерва отражается в учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91 «Прочие расходы». В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается: в учете делается запись по дебету счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Аналитический учет по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» ведется по каждому резерву.

5.3. Документальное оформление движения материалов

Процесс движения материалов состоит из трех основных стадий: поступление материалов в организацию, расходование материалов в организации, выбытие материалов из организации.

На первой стадии производится принятие материалов к учету на основании первичных учетных документов и их стоимостная оценка.

Материалы поступают в организацию путем:

- приобретения за плату;
- изготовления самой организацией;
- поступления в счет вклада в уставный капитал;
- безвозмездного получения;
- поступления в обмен на другое имущество;
- поступления в результате ликвидации основных средств и иного имущества.

На второй стадии происходит расходование материалов — их отпуск на производство продукции, исправление брака, обслуживание производства для управленческих нужд организации.

На третьей стадии осуществляется учет материалов, выбывающих из организации вследствие различных причин:

- списания материалов (морально устаревших; пришедших в негодность по истечении сроков хранения; при выявлении недостатков, хищений, порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий и иных чрезвычайных обстоятельств);
- продажи (реализации) материалов;
- передачи материалов в счет вклада в уставный капитал других организаций;
- безвозмездной передачи материалов другим организациям и лицам;
- передачи материалов в обмен на другое имущество;
- передачи материалов в счет вклада по договору простого товарищества (совместной деятельности).

При учете материалов на всех стадиях их движения следует руководствоваться Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.01 г. № 119н.

Для оформления и учета хозяйственных операций по движению материалов предусмотрены следующие унифицированные формы первичной учетной документации, представленные в табл. 5.2.

Таблица 5 2

Первичные документы по движению материалов

Номер формы	Наименование формы
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений

Поступающие в организацию материалы (приобретенные за плату или по договору мены, полученные безвозмездно или в качестве вклада в уставный капитал, изготовленные в самой организации, полученные в результате ликвидации основных средств и т.п.), как правило, направляются на склад организации. Отпуск их непосредственно на производство или на хозяйственные нужды, минуя склад, не рекомендуется.

На материалы, поступающие по договорам купли-продажи, другим аналогичным договорам, организация должна получать от поставщика (грузоотправителя) расчетные и сопроводительные документы.

Расчетные документы (платежные поручения, счета-фактуры и др.) на поступающие материалы с приложенными к ним сопроводительными документами (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и др.) передаются соответствующему подразделению организации (отделу материально-технического снаб-

жения, складу), как основание для приемки и принятия к бухгалтерскому учету материалов.

При приемке материалов необходимо:

- зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов;
- проверить соответствие данных этих документов договорам поставки — по ассортименту, ценам и количеству материалов, способу и срокам отгрузки и другим условиям поставки, предусмотренным договором;
- проверить правильность расчетов в расчетных документах;
- оплатить расчетные документы полностью или частично или мотивированно отказаться от оплаты;
- определить фактические размеры ответственности в случае нарушения условий договора;
- передать документы в подразделения организации (бухгалтерию, финансовый отдел и т.п.) в сроки, предусмотренные правилами документооборота в организации.

Для получения материалов со склада поставщика или от организации уполномоченному лицу выдаются соответствующие документы и доверенность на получение материалов.

Оформление *доверенностей* производится в порядке, установленном действующим законодательством по формам № М-2 или № М-2а. Форму № М-2а применяют организации, у которых получение материалов по доверенности носит массовый характер.

Доверенность от имени юридического лица выдается за подписью его руководителя или иного лица, уполномоченного на это учредительными документами, с приложением печати организации. Доверенность в одном экземпляре оформляет бухгалтерия организации и выдает под расписку получателю. Выдачу доверенностей регистрируют в заранее пронумерованном и прошнурованном журнале учета выданных доверенностей. Выдача доверенностей лицам, не работающим в организации, не допускается. Доверенность должна быть полностью заполнена, содержать дату ее выдачи и образец подписи лица, на имя которого выписана. Доверенность выдается обычно сроком на 15 дней.

При приемке материалы подвергаются тщательной проверке на соответствие ассортименту, количеству и качеству. Порядок и

сроки приемки материалов по количеству и качеству устанавливаются специальными нормативными документами.

Приемка и оприходование поступающих материалов и тары (под материалы) оформляется соответствующими складами, как правило, путем составления приходных ордеров формы № М-4 при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными (по количеству и качеству). Приходный ордер формы № М-4 в одном экземпляре составляет материально ответственное лицо в день поступления материалов на склад. Приходный ордер должен выписываться на фактически принятое количество материалов.

Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная) штампа, в оттиске которого содержатся те же реквизиты, что и в приходном ордере. В этом случае заполняются реквизиты указанного штампа и ставится очередной номер приходного ордера. Такой штамп приравнивается к приходному ордере.

При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе *товарно-транспортной накладной*, получаемой от грузоотправителя (при отсутствии расхождений между накладной и фактическими данными).

В случае несоответствия поступивших материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика, приемку осуществляет приемочная комиссия, которая оформляет *акт о приемке материалов* по форме № М-7 в двух экземплярах с обязательным участием материально ответственного лица и представителя отправителя (поставщика) или представителя незаинтересованной организации.

Акт о приемке материалов служит основанием для предъявления претензий и исков к поставщику и/или транспортной организации.

После приемки материалов акты с приложением документов (транспортных накладных и т.д.) передают: один экземпляр — в бухгалтерию организации для учета движения материалов, другой — отделу снабжения или бухгалтерии для направления претензионного письма поставщику. В случае составления приемного акта формы № М-7 приходный ордер (форма № М-4) не оформляется.

Материалы должны приходоваться в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, в штуках). По этим же единицам измерения устанавливается учетная цена.

Если в расчетных и сопроводительных документах поставщика указана более крупная (или более мелкая) единица измерения, чем принято в организации, то материалы приходуются в той единице измерения, которая принята в организации.

Поступившие материалы должны быть своевременно оприходованы. Приемные акты и приходные ордера должны, как правило, составляться в день поступления соответствующих материалов на склад.

Материалы, приобретенные через подотчетное лицо, также подлежат сдаче на склад. Оприходование материалов производится в общеустановленном порядке на основании оправдательных документов, подтверждающих покупку (счета и чеки магазинов, квитанция к приходному кассовому ордеру при покупке у другой организации за наличный расчет), которые прикладывается к авансовому отчету подотчетного лица.

Сдача подразделениями на склад материалов оформляется *накладными на внутреннее перемещение материалов* в случаях, когда:

- продукция, изготовленная подразделениями организации, используется для внутреннего потребления в организации или для дальнейшей переработки;
- осуществляется возврат подразделениями организации на склад или цеховую кладовую;
- производится сдача отходов, образующихся в процессе производства продукции, а также сдача брака;
- осуществляется сдача материалов, полученных от ликвидации (разборки) основных средств.

Для принятия к учету материалов, оставшихся от ликвидации основных средств и иного имущества, используется *акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений* (форма № М-35).

Материалы, полученные от других организаций (в том числе безвозмездно) и изготовленные в организации, также подлежат принятию на соответствующие склады организации.

В первичных учетных документах, отражающих поступление материалов, должны содержаться данные об их количестве и стоимости. Если документ не содержит сведений, необходимых для достоверного учета поступивших материалов, не отвечает требованиям, предъявляемым к первичным учетным документам, то у

бухгалтера нет достаточных оснований для принятия данных материалов к учету.

Под отпуском материалов на производство понимается их выдача со склада (кладовой) непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации. Материалы отпускаются с центральных складов организации в зависимости от структуры организации на склады подразделений или непосредственно в подразделения организации в соответствии с установленными нормами и объемами производственной программы (заданиями). Отпуск материалов сверх норм производится в порядке, установленном в данной организации. При отпуске материалы должны измеряться в соответствующих единицах измерений.

Отпуск материалов со складов организации осуществляется только выделенным для их получения работникам подразделения организации. Согласованные с главным бухгалтером списки лиц, которым предоставляется право получать со складов материалы, а также образцы их подписей должны быть сообщены соответствующим лицам, осуществляющим отпуск материалов со складов (кладовых). В необходимых случаях составляется также список лиц, которым предоставлено право выдавать разрешения (пропуска) на вывоз из организации материалов. Отпуск материалов со складов организации на производство осуществляется на основе предварительно установленных лимитов. Лимиты отпуска материалов на производство устанавливаются отделом снабжения или другими подразделениями по решению руководителя организации.

Лимиты на отпуск материалов устанавливаются на основе разработанных соответствующими службами организации норм расхода материалов, производственных программ подразделений организации, с учетом остатков (переходящих запасов) материалов на начало и конец планируемого периода.

Первичными учетными документами по отпуску материалов со склада организации в подразделения организации являются лимитно-заборная карта (форма № М-8), требование-накладная (форма № М-11) и накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15).

Лимитно-заборная карта предназначена для отпуска материалов, систематически потребляемых для изготовления продукции, а также для контроля за соблюдением лимитов.

Лимитно-заборная карта выписывается в двух экземплярах на одно наименование материала (номенклатурный номер) сроком на один месяц.

Один экземпляр до начала месяца передается структурному подразделению — потребителю материалов, второй — складу.

Отпуск материалов в производство осуществляется складом при предъявлении представителем структурного подразделения своего экземпляра лимитно-заборной карты.

Кладовщик отмечает в обоих экземплярах дату и количество отпущенных материалов, после чего выводит остаток лимита по номенклатурному номеру материала.

При небольших объемах отпуска материалов лимитно-заборные карты могут выписываться на квартал.

По лимитно-заборной карте ведется также учет материалов, не использованных в производстве (возврат). В конце месяца (квартала) лимитно-заборные карты сдаются в бухгалтерскую службу организации.

В случае отпуска материалов сверх лимита в первичных учетных документах (лимитно-заборных картах, требованиях-накладных) проставляется штамп (надпись) «Сверх лимита». Отпуск материалов сверх лимита производится при наличии разрешения руководителя или лиц, им на это уполномоченных. На документах указываются причины сверхлимитного отпуска материалов.

К сверхлимитному отпуску материалов относятся дополнительный отпуск, связанный с исправлением или возмещением брака (на производство изделий, продукции взамен забракованной) и покрытием перерасходов материалов (т.е. расходов сверх норм).

При получении материалов для производства продукции взамен забракованной и для исправления брака к лимитно-заборной карте или требованию-накладной прилагаются акты (извещения) о браке с указанием шифра изделия, детали или номера заказа, по которому изготовлена забракованная продукция.

Для сокращения количества первичных документов рекомендуется оформлять отпуск материалов непосредственно в *карточках складского учета материалов*. В этом случае расходные документы на отпуск материалов не оформляются, а сама операция производится на основании лимитных карт, выписываемых в одном экземпляре.

Лимит отпуска можно указать и в самой карточке. Представитель структурного подразделения при получении материалов расписывается непосредственно в карточках складского учета материалов, а в лимитно-заборной карте расписывается кладовщик.

При этой системе отпуска материалов со склада карточка складского учета является регистром аналитического учета и одновременно выполняет функции первичного учетного документа.

Перечень материалов, отпускаемых указанным способом в подразделения организации, где он применяется, устанавливает руководитель организации. Операции по передаче материалов из одного подразделения организации в другое оформляются *накладными на внутреннее перемещение материалов*.

Накладная на внутреннее перемещение материалов, как правило, выписывается в трех экземплярах, из которых один экземпляр остается в подразделении, списывающем материалы, второй экземпляр передается подразделению, принимающему материалы, третий экземпляр передается в бухгалтерскую службу организации. Накладные на внутреннее перемещение материалов подписываются руководителями передающего и принимающего подразделений организации.

Для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами применяется *требование-накладная* (форма № М-11). Накладную в двух экземплярах составляет материально ответственное лицо структурного подразделения, сдающего материальные ценности. Один экземпляр служит основанием для списания ценностей, а второй — основанием для их оприходования.

Для учета отпуска материалов хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям применяется *накладная на отпуск материалов на сторону* (форма № М-15). Накладную выписывает работник структурного подразделения в двух экземплярах на основании договоров (контрактов), нарядов и других соответствующих документов и при предъявлении получателем доверенности на получение ценностей, заполненной в установленном порядке. Первый экземпляр передают складу как основание для отпуска материалов, второй — получателю материалов.

Отходы, образующиеся в подразделениях организации, собираются в установленном порядке и сдаются на склады по сдаточным накладным с указанием их наименования и количества.

При перевозке грузов автотранспортом оформляется товарно-транспортная накладная.

Списанные материалы, использование которых возможно в хозяйственных целях (материалы с пониженными качественными характеристиками), или подлежащие сдаче в виде отходов (лом, ветошь и т.п.) приходуются на склад (в кладовую) организации на основании акта на списание и накладной на внутреннее перемещение материальных ценностей. Списание материалов, передаваемых по договору дарения или безвозмездно, осуществляется на основании первичных документов на отпуск материалов (товарно-транспортных накладных, заявлений на отпуск материалов на сторону, приказов на отпуск и др.).

Все первичные учетные документы по движению материалов на складах организации должны сдаваться в бухгалтерскую службу в установленные организацией сроки.

Полученные со складов первичные документы подвергаются в бухгалтерии контролю по существу и законности совершенных операций, а также правильности их оформления. В случаях обнаружения операций, не соответствующих законодательству Российской Федерации и правилам бухгалтерского учета, работник бухгалтерии, осуществляющий учет материалов, сообщает об этом главному бухгалтеру.

После проверки первичные документы таксируются, т.е. определяется сумма (денежная оценка) операций путем умножения количества материалов на учетную цену.

В настоящее время применяются различные варианты учета материалов в бухгалтерской службе.

Так, аналитический учет материалов (количественный и суммовой учет) может вестись на основе использования *оборотных ведомостей* или *сальдовым методом*.

Аналитический учет ведется в разрезе каждого склада, подразделения по местам хранения материалов, а внутри них — в разрезе каждого наименования (номенклатурного номера), групп материалов, субсчетов и синтетических счетов бухгалтерского учета.

Как правило, применяются *два варианта учета материалов с использованием оборотных ведомостей*:

1) в бухгалтерской службе ведутся карточки количественно-суммового учета материалов, которые открываются на каждое наименование (номенклатурный номер) материалов. В карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями.

Таким образом, в бухгалтерской службе дублируется складской учет с той лишь разницей, что в бухгалтерской службе ведется количественно-суммовой учет, а на складах и в подразделениях — только количественный учет.

В этих карточках ежемесячно выводятся обороты за месяц и остатки на начало следующего месяца.

Используя данные этих карточек, бухгалтерская служба ежемесячно составляет оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению.

В оборотных ведомостях указываются:

- номенклатурный номер материала (в случае его наличия);
- наименование материала с указанием отличительных признаков (сорт, артикул, размер, марка и т.д.);
- единица измерения;
- цена;
- остаток на начало месяца — количество и сумма;
- приход за месяц — количество и сумма;
- расход за месяц — количество и сумма;
- остаток на конец месяца — количество и сумма.

В каждой оборотной ведомости выводятся итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу.

На основе указанных оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом.

Отдельно учитывается движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов.

Сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов.

Кроме того, ежемесячно производится сверка данных в карточках, ведущихся в бухгалтерской службе, с данными в карточках складов и подразделений;

2) карточки аналитического учета бухгалтерской службой не ведутся. Все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость.

Оборотные ведомости и сводные оборотные ведомости составляются так же, как в первом варианте. Остатки в оборотных ведомостях сверяются с остатками, выведенными в карточках складов и подразделений.

При использовании второго варианта работа по учету материалов является менее трудоемкой, так как в данном случае не требуется ведение карточек аналитического учета. Несмотря на это обстоятельство, учет материалов с использованием оборотных ведомостей все равно требует больших затрат времени и труда.

Более целесообразным в практике учета материалов считается использование сальдового метода.

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не ведется количественный и суммовой учет движения (прихода и расхода) материалов в разрезе их номенклатуры и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. Учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и синтетических счетов материалов бухгалтерской службой только в денежном выражении, исходя из учетных цен. Отдельно учитываются движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов.

Материально ответственные лица складов (подразделений) ведут количественный учет материалов в карточках или книгах складского учета, а в некоторых случаях и суммовой учет. Сотрудник, ведущий бухгалтерский учет материалов по данному складу (подразделению), принимает первичные учетные документы от материально ответственных лиц, проверяет их, сверяет с документами каждую запись в карточках (книгах) складского учета,

подтверждает это своей подписью непосредственно на карточках. Одновременно проверяется правильность выведения остатков.

Количественные остатки материалов на 1-е число каждого месяца на основании выверенных карточек (книг) складского учета по каждому номенклатурному номеру переносятся в сальдовую ведомость или сальдовую книгу сотрудником бухгалтерской службы или заведующим складом.

Аналитический учет материалов на складах организации осуществляется по каждому сорту, виду и размеру, в соответствии с порядком хранения материалов, определяемом как условиями производственного потребления материалов, так и требованиями организации складского хозяйства.

Количественный учет движения материалов на складах ведется непосредственно материально ответственными лицами (заведующими складами, кладовщиками и др.).

Прием, хранение, отпуск и учет материалов по каждому складу возлагаются на соответствующих должностных лиц (заведующего складом, кладовщика и др.), которые несут ответственность за правильный отпуск, учет и сохранность вверенных им материалов, а также за правильное и своевременное оформление операций по приему и отпуску. С данными должностными лицами заключаются договоры о полной материальной ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Учет материалов, находящихся на хранении в складах, ведется на карточках складского учета.

На складах ведется количественный *сортовой учет* материалов в установленных единицах измерения, с указанием цены и количества.

Карточки складского учета регистрируются бухгалтерской службой организации в специальном реестре (книге), а при механизированной обработке — на соответствующем машинном носителе. При регистрации на карточке ставится номер карточки и виза работника бухгалтерской службы.

Карточки выдаются заведующему складом под расписку в реестре.

В полученных карточках складского учета заведующий складом (кладовщик) заполняет реквизиты, характеризующие места хранения материальных ценностей (стеллаж, полка, ячейка и т.п.).

Учетные цены материалов, хранящихся на складах (в кладовых) организации и подразделений, проставляются на карточках складского учета организации. В случаях изменения учетных цен на карточках делаются дополнительные записи об этом, т.е. указывается новая цена и с какого времени она действует.

Если в бухгалтерской службе учет материалов ведется по сальдовому методу, карточки заполняются по форме оборотной ведомости, с указанием по каждой операции по приходу и расходу цены, количества и суммы, остатки выводятся соответственно по количеству и сумме. Учет движения материалов (приход, расход, остаток) на складе ведется непосредственно материально ответственным лицом.

В карточках указываются дата совершения операции, наименование и номер документа и краткое содержание операции (от кого получено, кому отпущено, для какой цели).

В карточках каждая операция, отраженная в том или ином первичном документе, записывается отдельно. При совершении в один день нескольких одинаковых (однородных) операций (по нескольким документам) может быть сделана одна запись с отражением общего количества по этим документам. В этом случае в содержании такой записи перечисляют номера всех таких документов или составляется их реестр.

Записи в карточках складского учета делаются в день совершения операций, и ежедневно выводятся остатки (при наличии операций).

Разноска из лимитно-заборных карт в карточки складского учета данных об отпуске материалов может производиться по мере закрытия карт, но не позднее последнего числа месяца.

В конце месяца в карточках выводятся итоги оборотов по приходу, расходу и остаток.

При ведении бухгалтерией учета материалов сальдовым методом работник бухгалтерской службы сверяет все записи в карточках складского учета с первичными документами и подтверждает своей подписью правильность выведения остатков в карточках.

Периодически в сроки, установленные графиком документооборота, заведующие складами обязаны сдавать, а работники бухгалтерской службы принимать от них все первичные учетные документы.

Прием-сдача первичных учетных документов оформляется составлением реестра, в котором работник бухгалтерии расписывается в получении документов.

На складах (в кладовых) вместо карточек складского учета допускается ведение книг складского учета.

В книгах складского учета на каждый номенклатурный номер открывается лицевой счет. Лицевые счета нумеруются в том же порядке, что и карточки. Для каждого лицевого счета выделяется страница (лист) или необходимое количество листов. Книги складского учета должны быть пронумерованы и прошнурованы, количество листов в книге заверяется подписью главного бухгалтера.

При небольшой номенклатуре материалов и небольших оборотах разрешается на всех или на отдельных складах (кладовых) организации вместо карточек (книг) складского учета вести месячные материальные отчеты.

В месячном материальном отчете отражаются данные, которые имеются в карточках складского учета, остаток материалов на начало месяца, приход и расход за месяц и остаток на конец месяца.

В месячных материальных отчетах обычно отражают материалы, по которым имелось движение (приход или расход) в данном месяце. В этом случае на начало каждого квартала составляется сальдовая ведомость по всей номенклатуре материалов данного склада (кладовой).

В материальных отчетах указывается также сумма по приходу, расходу и остаткам материалов. Сумма может заполняться бухгалтерской службой организации или заведующим складом (кладовщиком).

Материальные отчеты с приложением всех первичных документов представляются в бухгалтерскую службу организации в установленные организацией сроки. Перечень складов (кладовых), на которых составляются месячные материальные отчеты, форма отчета, порядок его составления, представления и проверки определяются решением руководителя организации по представлению главного бухгалтера.

5.4. Учет поступления материалов

Учет поступления материалов может осуществляться по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или по учетным ценам. Принятый организацией способ учета материалов закрепляется в ее учетной политике.

Если организация небольшая и нерегулярно осуществляет приобретение материалов, то более целесообразно применять способ учета материалов по фактической себестоимости их приобретения.

Для синтетического учета наличия и движения материалов при их учете по фактической себестоимости приобретения (заготовления) используется счет 10 «Материалы».

К счету 10 «Материалы» могут быть открыты субсчета:

10-1 «Сырье и материалы»;

10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

10-3 «Топливо»;

10-4 «Тара и тарные материалы»;

10-5 «Запасные части»;

10-6 «Прочие материалы»;

10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

10-8 «Строительные материалы»;

10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»;

10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;

10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» и др.

На субсчете 10-1 «Сырье и материалы» учитывается наличие и движение:

- сырья и основных материалов, входящих в состав вырабатываемой продукции, образуя ее основу, или являющихся необходимыми компонентами при ее изготовлении;
- вспомогательных материалов, которые участвуют в производстве продукции или потребляются для хозяйственных нужд, технических целей, содействия производственному процессу;
- сельскохозяйственной продукции, заготовленной для переработки, и т.п.

На субсчете 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали» учитывается наличие и движение покупных полуфабрикатов, готовых комплектующих изделий, приобретаемых для комплектования выпускаемой продукции.

На субсчете 10-3 «Топливо» учитывается наличие и движение нефтепродуктов (нефть, дизельное топливо, керосин, бензин и др.) и смазочных материалов, предназначенных для эксплуатации транспортных средств, технологических нужд производства, выработки энергии и отопления.

На субсчете 10-4 «Тара и тарные материалы» учитывается наличие и движение всех видов тары (кроме используемой как хозяйственный инвентарь), а также материалов и деталей, предназначенных для изготовления тары и ее ремонта.

На субсчете 10-5 «Запасные части» учитывается наличие и движение приобретенных или изготовленных для нужд основной деятельности запасных частей, предназначенных для производства ремонтов, замены изношенных частей машин, оборудования, транспортных средств.

На субсчете 10-6 «Прочие материалы» учитывается наличие и движение отходов производства (обрубки, обрезки, стружка и т.п.); неисправимого брака; материальных ценностей, полученных от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части в данной организации (металлолом, утильсырье).

На субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону» учитывается движение материалов, переданных в переработку на сторону, стоимость которых в последующем включается в затраты на производство полученных из них изделий. Затраты по переработке материалов, оплаченные сторонним организациям и лицам, относятся непосредственно в дебет счетов, на которых учитываются изделия, полученные из переработки.

Субсчет 10-8 «Строительные материалы» используется организациями-застройщиками. На нем учитываются наличие и движение материалов, используемых непосредственно в процессе строительных и монтажных работ, для изготовления строительных деталей, для возведения и отделки конструкций и частей зданий и сооружений, строительные конструкции, детали, а также другие материальные ценности, необходимые для нужд строительства.

На субсчете 10-9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» учитывается наличие и движение инвентаря, инструментов, хозяйственных принадлежностей и других средств труда, которые включаются в состав средств в обороте.

Субсчет 10-10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» предназначен для учета поступления, наличия и движения специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды, находящейся на складах организации или в иных местах хранения.

На субсчете 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» учитывается поступление и наличие специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды в эксплуатацию (при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, для управленческих нужд организации). По кредиту субсчета 10-11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» отражается погашение (перенос) стоимости специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды на себестоимость продукции (работ, услуг) в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат, а списание остаточной стоимости объектов при их досрочном выбытии в корреспонденции с дебетом счета учета прочих доходов и расходов.

Принятие материалов к бухгалтерскому учету отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п. Применение того или иного корреспондирующего счета зависит от того, откуда поступили материалы, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов в организацию. При этом материалы принимаются к бухгалтерскому учету независимо от того, когда они поступили — до или после получения расчетных документов поставщика.

Стоимость материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со складов поставщиков, в конце месяца отражается по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» (без оприходования этих ценностей на склад).

Аналитический учет по счету 10 «Материалы» ведется по местам хранения материалов и отдельным их наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

В случае, когда затраты по приобретению материалов являются регулярными на протяжении длительного периода времени или материалы приобретаются по импортным контрактам, когда фактическая себестоимость материалов складывается из нескольких видов периодически осуществляемых затрат, целесообразно применять учетные цены, позволяющие учитывать все факторы, оказывающие влияние на формирование фактической себестоимости приобретаемых материалов.

При использовании учетных цен поступление материалов отражается с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

В данном случае на основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков делается запись по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и т.п.

Оприходование материалов, фактически поступивших в организацию, отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Разница между стоимостью материалов по учетным ценам и фактической себестоимостью приобретения материалов отражается на счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Накопленные на этом счете различия в стоимости материалов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списываются (сторнируются — при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).

Организации, применяющие в учете счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», остаток по этому счету отдельно в активе баланса не показывают, а присоединяют его без корреспонденции на счетах бухгалтерского учета к стоимости материалов с отражением по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» бухгалтерского баланса.

При поступлении материалов в организацию важную роль играет учет **транспортно-заготовительных расходов**.

Транспортно-заготовительные расходы (далее — ТЗР) организации принимаются к учету путем:

- отнесения их на счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» согласно расчетным документам поставщика;
- отнесения на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала, присоединение к денежной оценке вклада в уставный капитал, внесенный в форме материалов, присоединение к рыночной стоимости безвозмездно полученных материалов и др.).

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

Транспортно-заготовительные расходы или отклонения в стоимости материалов, относящиеся к материалам, отпущенным в производство, на нужды управления и на иные цели, подлежат ежемесячному списанию со счета бухгалтерского учета, на которых отражен расход соответствующих материалов (на счета производства, обслуживающих производств и хозяйств и др.).

Списание отклонений в стоимости материалов или ТЗР по отдельным видам или группам материалов производится пропорционально учетной стоимости материалов, исходя из отношения суммы остатка величины отклонения или ТЗР на начало месяца (отчетного периода) и текущих отклонений или ТЗР за месяц (отчетный период) к сумме остатка материалов на начало месяца (отчетного периода) и поступивших материалов в течение месяца (отчетного периода) по учетной стоимости.

Полученное в результате значение, умноженное на 100, дает процент, который следует использовать при списании отклонения или ТЗР на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов.

Материалы, принятые организацией на ответственное хранение, учитываются на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение».

Давальческие материалы учитываются на забалансовом счете 003 «Материалы, принятые в переработку».

Аналитический учет давальческих материалов ведется по заказчикам, наименованиям, количеству и стоимости, а также по местам хранения и переработки (выполнения работ, изготовления продукции).

Организация, передавшая свои материалы другой организации для переработки как давальческие, стоимость таких материалов с баланса не списывает, а продолжает учитывать на отдельном субсчете 10-7 «Материалы, переданные в переработку на сторону».

Рассмотрим операции по поступлению материалов, приобретенных за плату у поставщика, без использования счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». В этом случае материалы принимаются к учету по фактической себестоимости, что отражается записью по дебету счета 10 «Материалы» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Пример 5.1

Организация приобрела за плату у поставщика материалы на сумму 35 400 руб., в том числе НДС — 5400 руб. Затраты по доставке материалов на склад организации составили 2360 руб., в том числе НДС — 360 руб. Материалы предназначены для использования в производстве. Все первичные учетные и расчетные документы оформлены правильно. Сумма НДС выделена в документах отдельной строкой. Задолженность перед поставщиком по поступившим материалам погашена

Бухгалтерские записи в данном случае будут иметь следующий вид:

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— 30 000 руб. — отражена стоимость материалов без НДС;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— 5400 руб. — отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 2000 руб. — отражена стоимость услуг по доставке материалов без НДС;

Дебет 19-5 «НДС по услугам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 360 руб. — отражена сумма НДС по услугам по доставке материалов;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 35 400 руб. — отражена оплата поставщику за поставленные материалы;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 2360 руб. — отражена оплата транспортных услуг по доставке материалов;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»

— 5760 руб. — предъявлены к вычету суммы НДС по материалам и транспортным услугам;

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 32 000 руб. — отражено списание материалов в производство.

Сумма НДС должна быть выделена отдельной строкой в счетах-фактурах, получаемых от поставщиков. Вычеты сумм НДС производятся в полном объеме после принятия на учет материалов при условии, что они предназначены для осуществления производственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения.

Теперь рассмотрим операции, отражающие поступление приобретенных за плату материалов, с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей». Поступление материалов отражается записью по дебету счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Пример 5.2

При соблюдении условий примера 5.1 операции по приобретению материалов и принятию их на учет оформляются следующими проводками:

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— 30 000 руб. — отражена стоимость материалов без НДС;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— 5400 руб. — отражена сумма НДС по приобретенным материалам;

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— 2000 руб. — отражена стоимость услуг по доставке материалов без НДС;

Дебет 19-5 «НДС по услугам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
— 360 руб. — отражена сумма НДС по услугам по доставке материалов;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»
— 35 400 руб. — отражена оплата поставщику за поставленные материалы;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 51 «Расчетные счета»
— 2360 руб. — отражена оплата транспортных услуг по доставке материалов;

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

— 32 000 руб. — материалы оприходованы по учетным ценам;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»
— 5760 руб. — предъявлены к вычету суммы НДС по материалам и транспортным услугам;

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 32 000 руб. — отражено списание материалов в производство.

При несовпадении фактической себестоимости материалов и их учетной цены образовавшиеся на счете 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» отклонения списываются следующим образом:

Дебет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

Кредит 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

— отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от учетной цены (стоимость материалов по учетным ценам *ниже* их фактической себестоимости);

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— списана в производство сумма выявленных отклонений;

или

Дебет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— отражена сумма отклонений фактической себестоимости приобретения материалов от учетной цены (стоимость материалов по учетным ценам *выше* их фактической себестоимости);

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»

— сторнирована сумма выявленных отклонений.

Фактическая себестоимость материалов *при их изготовлении силами организации* определяется исходя из фактических затрат, связанных с их производством.

Учет и формирование фактических затрат на производство материалов осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции. То есть себестоимость изготовления материалов самой организацией определяется точно так же, как и себестоимость изготавливаемой этой организацией продукции (выполняемых работ, оказываемых услуг), и включает в себя не только прямые, но и косвенные расходы (стоимость исходных материалов, заработная плата рабочих и прочие прямые затраты, а также накладные расходы — общепроизводственные и общехозяйственные).

Для учета затрат на создание материалов и формирования их фактической себестоимости используются счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др. Применение того или иного корреспондирующего счета зависит от того, из какого производства поступают изготовленные материалы.

При принятии изготовленных материалов к бухгалтерскому учету фактические расходы, учтенные на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др., относятся на дебет счета 10 «Материалы». Суммы НДС по израсходованным материалам, выполненным работам и оказанным услугам, стоимость которых списывается на изготовление материалов, подлежат вычету в обычном порядке.

Пример 5.3

Организация изготавливает материалы во вспомогательном производстве. Затраты вспомогательного производства при изготовлении материалов составили.

амортизация объектов основных средств вспомогательного производства, используемых для изготовления материалов, — 400 руб ,

заработная плата работников, занятых изготовлением материалов, — 3000 руб.;

единый социальный налог от суммы оплаты труда — 780 руб.

В бухгалтерском учете операции по изготовлению материалов силами организации отражаются следующими проводками:

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»

— 400 руб. — начислена амортизация основных средств, использованных для изготовления материалов;

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 3000 руб. — начислена заработная плата работникам вспомогательного производства;

Дебет 23 «Вспомогательные производства»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— 780 руб. — начислен единый социальный налог на заработную плату работников вспомогательного производства;

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 4180 руб. — приняты к учету материалы, изготовленные во вспомогательном производстве.

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал организации, отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Стоимость материалов, полученных в счет вклада в уставный капитал организации, не подлежит обложению налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Фактическая себестоимость материалов, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из их текущей рыночной стоимости на дату принятия к бухгалтерскому учету. Рыночная стоимость полученных безвозмездно активов определяется организацией на основе действующих на дату их принятия к бухгалтерскому учету цен на данный или аналогичный вид активов.

Безвозмездно полученные материалы учитываются по кредиту субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» счета 98 «Доходы будущих периодов» в корреспонденции со счетом 10 «Материалы».

Суммы по безвозмездно полученным материалам, учтенные на счете 98-2 «Безвозмездные поступления», списываются в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы» по мере списания материалов на счета учета затрат на производство, продажу.

Активы (в том числе материалы), полученные организацией безвозмездно, относятся к внереализационным доходам и подлежат обложению налогом на прибыль.

Передача права собственности на материалы на безвозмездной основе признается их реализацией и подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. Плательщиком НДС является сторона, передающая материалы. НДС исчисляется со стоимости материалов, определяемой по рыночным ценам. Передающая сторона должна составить счет-фактуру установленной формы. Счет-фактура при безвозмездной передаче материалов должен быть выписан на их рыночную стоимость.

Организация-получатель материалов не возмещает из бюджета указанную в счете-фактуре сумму НДС, а учитывает этот НДС в стоимости безвозмездно полученных материалов.

Несмотря на то, что стоимость безвозмездно полученных материалов не отражается в момент их получения в составе внереализационных доходов, организация должна увеличить размер налогооблагаемой базы по налогу на прибыль на всю рыночную стоимость безвозмездно полученных материалов.

Иными словами, для налогового учета стоимость безвозмездно полученного имущества подлежит учету полностью в составе внереализационных доходов в том периоде, в котором оно фактически было получено организацией, а не по мере списания на счета учета затрат на производство.

Материалы, остающиеся *в результате ликвидации основных средств и иного имущества* и пригодные к дальнейшему использованию, принимаются к учету по рыночной стоимости на дату списания имущества. Соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты. В бухгалтерском учете материалы, полученные при списании объектов основных средств, отражаются по дебету субсчета 10-1 «Сырье и материалы» в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-1 «Прочие доходы». Материалы, полученные от выбытия основных средств, которые не могут быть использованы как материалы, топливо или запасные части (металлолом, утильсырье), отражаются по дебету субсчета 10-6 «Прочие материалы».

Материалы, остающиеся в результате ликвидации основных средств и иного имущества, считаются доходом организации, и их рыночная стоимость подлежит обложению налогом на прибыль.

Недостачи и порча материалов, выявленные при их приемке, учитываются в следующем порядке:

1) сумма недостач и порчи материалов в пределах норм естественной убыли определяется путем умножения количества недостающих испорченных материалов на договорную (продажную) цену поставщика. Другие суммы, в том числе транспортные расходы и НДС, относящиеся к ним, не учитываются.

Когда покупателем при приемке материалов, поступивших от поставщиков, выявляется недостача или порча, то сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель

относит при оприходовании материалов в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходуются по ценам возможной реализации. Одновременно на эту сумму уменьшается сумма потерь от их порчи;

2) недостачи и порча материалов сверх норм естественной убыли учитываются по фактической себестоимости.

В фактическую себестоимость включаются:

- стоимость недостающих и испорченных материалов, определяемая путем умножения их количества на договорную (продажную) цену поставщика (без НДС). Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), они приходуются по ценам возможной продажи, с уменьшением на эту сумму потерь от порчи материалов;
- сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая оплате покупателем, в доле, относящейся к недостающим и испорченным материалам. Эта доля определяется путем умножения стоимости недостающих и испорченных материалов на процентное отношение транспортных расходов, сложившееся на момент списания, к общей стоимости материалов (по продажным ценам поставщика) по данной поставке (без НДС);
- сумма НДС, относящаяся к основной стоимости недостающих и испорченных материалов и к транспортным расходам, связанным с их приобретением.

Сумма недостачи и порчи материалов сверх предусмотренных в договоре величин, предъявленная в виде претензии поставщикам или транспортной организации, относится в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-2 «Расчеты по претензиям») с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Аналогично учитываются претензии к поставщикам на суммы излишней оплаты, произведенные в связи с несоответствием цен, указанных в расчетных документах, ценам, предусмотренным в договоре (завышения цен), арифметических ошибок, до-

пущенных в расчетных документах поставщика, и по другим подобным причинам.

Аналитический учет по субсчету 76-2 «Расчеты по претензиям» ведется по каждому дебитору и отдельным претензиям. Как правило, суммы, поступившие по ранее предъявленным претензиям, отражаются по кредиту субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета».

Если к моменту обнаружения недостачи, порчи, завышения цен, других ошибок в расчетных документах поставщика расчеты не были произведены, то оплата производится за вычетом стоимости недостающих и испорченных по вине поставщика материалов, другого завышения сумм расчетного документа, о чем покупатель письменно сообщает поставщику. В этом случае неоплаченные суммы на счете учета расчетов по претензиям не отражаются.

Возможны случаи, когда отсутствуют основания для предъявления претензии и/или иска или суд отказал во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспортных организаций. В этих случаях сумма, ранее отнесенная в дебет субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям», списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В последующем суммы недостач, учтенные на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», списываются в следующем порядке:

- недостача материалов и их порча списывается со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в пределах норм естественной убыли на счета учета затрат на производство и/или расходов на продажу;
- сверх норм — за счет виновных лиц.

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи материалов и их порчи списываются на финансовые результаты организации (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Фактический расход материалов при их отпуске на производство и иные хозяйственные цели отражается по кредиту счета 10 «Материалы» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу) или другими соответствующими счетами.

В бухгалтерском учете операции по отпуску материалов на производство продукции и на другие хозяйственные цели отражаются проводками, представленными в табл. 5.3.

Бухгалтерские записи при отпуске материалов

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Списаны материалы на изготовление продукции основного производства	20	10
2	Списаны материалы на изготовление продукции вспомогательных производств	23	10
3	Списаны материалы на общепроизводственные нужды	25	10
4	Списаны материалы на общехозяйственные нужды	26	10
5	Списаны материалы, использованные при устранении брака в производстве	28	10
6	Списаны материалы на нужды обслуживающих производств и хозяйств	29	10
7	Списаны материалы на осуществление операций, связанных с реализацией продукции (например, с транспортировкой)	44	10

Отпуск материалов в производство осуществляется в пределах лимитов, разрабатываемых организацией с учетом особенностей технологического процесса и отраслевых норм расхода материалов.

Для правильного учета фактических затрат материалов в процессе производства продукции должен быть налажен надлежащий учет за расходом материалов и соблюдением установленных норм.

На фактически израсходованные материалы подразделение-получатель материалов должно составлять акт расхода материалов.

Конкретный порядок составления акта расхода материалов, а также перечень подразделений, для которых он предусмотрен, устанавливается организацией.

Для выявления отклонений от норм расхода материалов (экономия или перерасход) применяются следующие методы:

- метод документирования отклонений;
- метод учета партионного раскрытия материалов;
- инвентарный метод.

Организацией могут разрабатываться и применяться другие методы выявления отклонений от норм, учитывающие особенности технологии производства продукции (работ, услуг).

Отклонения от норм расхода материалов *методом документирования* определяются на основании отдельных первичных документов, где отражается отпуск материалов сверх норм.

Метод учета партионного раскроя применяется для выявления отклонений от норм по каждой партии раскраиваемого материала.

Отклонения (экономия или перерасход) определяются путем сравнения фактического расхода материалов с установленными нормами расхода.

При *инвентарном методе* отклонения от норм выявляются по каждому виду и номенклатурному номеру материалов по отдельным участкам и по подразделению организации в целом.

При этом методе на начало и конец месяца (проверяемого периода) производится инвентаризация остатков не израсходованных в производстве материалов, находящихся на рабочих местах (участках, бригадах).

Фактический расход материалов определяется путем составления отчета о расходовании материалов за каждый месяц, в котором показываются:

- остатки материалов на начало и конец отчетного месяца;
- сколько получено и возвращено материалов за отчетный месяц;
- сколько фактически израсходовано материалов, количество денной продукции или объема выполненных работ;
- расход материалов по нормам, экономия и перерасход.

5.5. Учет выбытия материалов

Основной задачей бухгалтерского учета материалов при их выбытии в результате продажи, списания, передачи безвозмездно и др. является достоверное определение результатов от продажи (реализации) и прочего выбытия материалов.

Первичными документами, подтверждающими *продажу материалов* и служащими основой для отражения ее в бухгалтерском учете, являются:

- накладная на отпуск материалов на сторону (форма № М-15) с приложением договора купли-продажи;
- счет-фактура на проданные материалы;
- документы (счета и счета-фактуры), подтверждающие расходы, связанные с реализацией материалов;
- платежно-расчетные документы, свидетельствующие об оплате указанных выше расходов.

При продаже организацией материалов юридическим и физическим лицам цена их продажи определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам, включающим в себя сумму налога на добавленную стоимость.

При продаже материалов их стоимость по договорным ценам, включая налог на добавленную стоимость, учитывается по дебету счета учета расчетов в корреспонденции с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учетная стоимость материалов списывается со счета 10 «Материалы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-2 «Прочие расходы»).

Финансовый результат от продажи материалов, выявленный на счете 91 «Прочие доходы и расходы», ежемесячно списывается со счета 91 «Прочие доходы и расходы» (субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов») в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Для целей бухгалтерского учета поступления от продажи материалов относятся к операционным доходам.

Расходы, связанные с продажей материалов, относятся к операционным расходам.

Сумма НДС, подлежащая уплате в бюджет с выручки от продажи материалов, отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы».

Расходы, связанные с продажей материалов, уменьшают налоговую базу при исчислении налога на прибыль.

Пример 5.4

Организация реализует материалы на сторону. Согласно счету-фактуре: стоимость материалов составляет 20 000 руб., НДС (18 %) — 3600 руб., итого к оплате — 23 600 руб.

Фактическая стоимость материалов, реализованных на сторону, составляет 17 000 руб.

В бухгалтерском учете операции по продаже материалов на сторону отражаются следующими проводками:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 23 600 руб. — отражена продажная стоимость материалов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 3600 руб. — начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 17 000 руб. — списана фактическая стоимость реализованных материалов;

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 3000 руб. (23 600 руб. – 3600 руб. – 17 000 руб.) — отражен финансовый результат (прибыль) от реализации материалов.

Фактическая себестоимость материалов, внесенных в счет вклада в уставный капитал другой организации, определяется исходя из денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Передача материалов в уставный капитал другой организации представляет собой финансовое вложение, рассчитанное на получение дохода.

Финансовые вложения организации отражаются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счетов, на которых учитываются ценности, подлежащие передаче в счет этих вложений (в данном случае используется счет 10 «Материалы»).

Наличие и движение инвестиций в уставные капиталы других организаций осуществляется на субсчете 58-1 «Паи и акции» счета 58 «Финансовые вложения».

Выбытие материалов в счет вкладов в уставные капиталы других организаций не признается расходами для целей бухгалтерского учета, поэтому стоимость таких материалов списывается в дебет счета 58 «Финансовые вложения», минуя счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогообложения расходы организации в виде вклада в уставный капитал другой организации не учитываются, т.е. они не могут уменьшать налоговую базу при исчислении налога на прибыль. В случае, если денежная оценка материалов, согласованная учредителями, больше балансовой стоимости передаваемых материалов, то возникающая положительная разница подлежит обложению налогом на прибыль.

Передача имущества в уставный капитал других организаций не признается его реализацией, поэтому объекта налогообложения по налогу на добавленную стоимость не возникает.

Пример 5.5

Организация передает материалы в счет вклада в уставный капитал другой организации согласно учредительному договору. Согласованная стоимость переданных материалов составляет 23 000 руб., фактическая стоимость материалов, по которой они отражены в учете, — 16 000 руб.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 16 000 руб. — списана учетная стоимость переданных материалов;

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 7000 руб (23 000 руб. – 16 000 руб.) — на разницу между согласованной и учетной стоимостью переданных материалов.

Безвозмездная передача материалов другим организациям и лицам признается их реализацией на безвозмездной основе, и поэтому такая передача должна отражаться через счета реализации. В связи с этим бухгалтерские проводки, отражающие операции по безвозмездной передаче материалов, практически аналогичны проводкам, отражающим реализацию (продажу) материалов. Отличие состоит в том, что цена реализации при безвозмездной передаче материалов равна нулю. Для целей бухгалтерского учета материалы списываются передающей стороной по фактической себестоимости. Стоимость материалов, передаваемых безвозмездно, а также возникающие расходы по отпуску этих материалов относятся на финансовые результаты организации.

Налоговым законодательством установлено, что убыток от безвозмездной передачи материалов не уменьшает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Кроме того, передача материалов на безвозмездной основе подлежит обложению налогом на добавленную стоимость. НДС при такой передаче должен начисляться на рыночную стоимость передаваемого безвозмездно имущества.

Пример 5.6

Организация по договору дарения передает материалы, учетная стоимость которых составляет 15 000 руб., рыночная стоимость — 17 000 руб.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 10-1 «Сырье и материалы»

— 15 000 руб. — списана фактическая стоимость переданных материалов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 3060 руб. ($17\,000 \text{ руб.} \times 18\% : 100\%$) — начислен НДС, подлежащий уплате в бюджет, от рыночной стоимости материалов;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— 18 060 руб. ($15\,000 \text{ руб.} + 3060 \text{ руб.}$) — отражен финансовый результат (убыток) от безвозмездной передачи материалов.

Организация имеет право списывать материалы, утраченные в связи с *чрезвычайными обстоятельствами* (из-за аварии, пожара, стихийного бедствия и других чрезвычайных ситуаций).

При списании материалов их фактическая себестоимость относится со счета учета материалов в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». На этот же счет относятся затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций, в корреспонденции со счетами учета материалов, расчетов с персоналом по оплате труда, расчетов по социальному страхованию и обеспечению и др.

Для целей налогообложения учитываются все потери от стихийных бедствий, пожаров, аварий и других чрезвычайных ситуаций, включая затраты, связанные с предотвращением или ликвидацией последствий стихийных бедствий или чрезвычайных ситуаций.

Остающиеся от списания материалов отходы оцениваются по сложившейся на дату списания стоимости исходя из цены возможного использования и зачисляются по указанной стоимости на финансовые результаты организации.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные группы материально-производственных запасов.
2. Какие способы оценки МПЗ предусмотрены при их принятии к учету?
3. Какой бухгалтерской записью отражается создание резерва под снижение стоимости МПЗ?
4. Назовите каналы поступления материалов в организацию.
5. Какие методы учета МПЗ используются в бухгалтерии? В чем их отличие?
6. Назовите элементы фактической стоимости МПЗ.
7. Какие способы оценки МПЗ при их отпуске в производство предусмотрены ПБУ 5/01?
8. Какие счета второго порядка предназначены для учета МПЗ?
9. Каким образом на счетах бухгалтерского учета отражаются транспортно-заготовительные расходы по приобретению материалов?
10. На каком счете учитываются отклонения в стоимости материалов при их отпуске в производство?
11. По какой стоимости принимаются к учету материалы, полученные от разборки объектов основных средств?
12. В какой оценке принимаются к учету материалы, изготовленные силами организации? Какими бухгалтерскими записями отражается данная операция?

Глава 6

Затраты на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг

6.1. Понятие затрат на производство, их классификация и задачи учета

Основным видом деятельности любой производственной организации является изготовление продукции, выполнение работ, оказание услуг с целью их последующей реализации (продажи) потребителям. Производственный процесс представляет собой совокупность всех действий людей и средств труда, необходимых для создания продукции (работ, услуг).

В процессе производства организация несет определенные затраты, необходимые для изготовления продукции (работ, услуг). В частности, к ним можно отнести затраты на сырье и материалы, приобретенные для изготовления продукции, затраты на средства труда, используемые при изготовлении продукции, затраты на оплату труда производственного, обслуживающего и управленческого персонала, прочие затраты, связанные с изготовлением продукции (работ, услуг).

Затраты живого и овеществленного труда на производство продукции называются *издержками производства*. Издержки производства (материальные и иные затраты организации на изготовление продукции) за определенный промежуток времени принято называть *затратами на производство*.

Совокупность затрат организации на производство и реализацию продукции, выраженная в денежной форме, образует *себестоимость продукции*.

Затраты на производство, относящиеся к изготовленной продукции, формируют ее *производственную себестоимость*.

Кроме затрат на производство, организация несет определенные траты, связанные с реализацией продукции (расходы на упаковку, транспортировку продукции и др.).

Затраты на производство вместе с затратами на реализацию (продажу) продукции формируют *полную себестоимость* проданной продукции.

Бухгалтерский учет затрат по производству готовой продукции регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденным приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н. Налоговый учет расходов регулируется главой 25 «Налог на прибыль организаций» части второй НК РФ.

В соответствии с ПБУ 10/99 *расходами организации* признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников) имущества. Расходы включают такие статьи, как затраты на производство реализованной продукции (работ, услуг), на оплату труда управленческого персонала, амортизационные отчисления, а также потери (убытки от стихийных бедствий, продажи основных средств, изменений валютных курсов и др.).

Расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров, относятся к расходам по обычным видам деятельности.

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость произведенной продукции (работ, услуг), которая формируется на базе расходов по обычным видам деятельности:

- признанных в отчетном году и в предыдущие отчетные периоды;
- переходящих расходов, имеющих отношение к получению доходов в последующие отчетные периоды.

В соответствии с ПБУ 10/99 расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:

- расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

- сумма расходов может быть определена;
- имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствующий неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете эти расходы признаются дебиторской задолженностью. Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку.

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Затраты на производство продукции учитываются на счетах учета затрат на производство, а затраты на реализацию продукции — на счете учета расходов на продажу.

Правильное определение себестоимости продукции служит базой для определения продажной цены изготовленной продукции, позволяет оценить реальные затраты на производство, способствует выявлению резервов снижения производственных затрат и повышения рентабельности работы организации.

Для управления себестоимостью продукции используется один из важнейших элементов метода бухгалтерского учета — калькулирование себестоимости продукции.

Калькуляцией называется исчисление себестоимости всей произведенной продукции, отдельных ее видов и единиц продукции.

Калькулирование себестоимости продукции представляет собой способ группировки затрат и определения себестоимости изготовленной продукции по статьям расходов, связанных с ее производством и реализацией. Себестоимость продукции в целом определяется по *экономическим элементам* затрат, а себестоимость отдельных конкретных видов продукции — по *калькуляционным статьям*.

Расчеты по определению себестоимости продукции по статьям расходов производятся в специальных формах, называемых *калькуляциями*. Виды продукции, по которым определяется себестоимость, называются *объектами калькуляции*.

Завершающим этапом процесса калькулирования является исчисление фактической себестоимости единицы произведенной продукции.

Определение себестоимости произведенной продукции зависит от четкого определения и учета состава затрат на производство и реализацию продукции и применяемых способов калькулирования.

В бухгалтерском и налоговом учете затраты, формирующие себестоимость реализованной продукции, называют *расходами организации*.

Необходимо иметь в виду, что для целей налогообложения прибыли не все затраты могут быть включены в себестоимость продукции. Некоторые затраты могут быть включены в себестоимость только в пределах установленных норм и нормативов. Затраты, не учитываемые для целей налогообложения, покрываются за счет собственных средств организации и в себестоимость продукции не включаются.

Большое значение для правильной организации учета расходов организации имеет их классификация. Расходы по обычным видам деятельности группируют по месту их возникновения, видам продукции (работ, услуг) и видам расходов.

По месту возникновения расходы группируют по производством, цехам, участкам и другим структурным подразделениям организации. Такая группировка затрат необходима для организации внутривозвратного хозрасчета и определения производственной себестоимости продукции.

В состав расходов по обычным видам деятельности включаются:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи;
- расходы по продаже (перепродаже) продукции, товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, а также по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Прочие расходы, классифицированные таковыми для целей бухгалтерского учета, не учитываются в составе затрат на производство и расходов на продажу продукции, так как они не связаны с процессом создания и реализации продукции.

Кроме прочих расходов, не учитываются в составе себестоимости продукции затраты, связанные с осуществлением капитальных и финансовых вложений.

Правильный учет затрат на производство и реализацию продукции, включаемых в себестоимость продукции, во многом зависит от классификаций по различным признакам и для различных целей их учета.

Для целей бухгалтерского учета при формировании производственных затрат (расходов по обычным видам деятельности) должна быть обозначена их *группировка по следующим элементам*: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация, прочие расходы.

Группировка расходов по экономическим элементам показывает, что именно израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов расходов в общей сумме расходов. При этом по элементам материальных затрат отражают только покупные материалы, изделия, топливо и энергию. Оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают только применительно к персоналу основной деятельности.

Для исчисления себестоимости отдельных видов продукции расходы организации группируют и учитывают *по статьям калькуляции*. Типовая номенклатура статей затрат, составляющих себестоимость конкретного вида продукции, включает:

- 1) сырье и основные материалы;
- 2) возвратные отходы (подлежат вычету);
- 3) покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
- 4) топливо и энергия для технологических нужд;
- 5) заработная плата производственных рабочих;
- 6) отчисление на социальное страхование производственного персонала;
- 7) амортизация основных средств;
- 8) расходы на подготовку и освоение производства;
- 9) общепроизводственные расходы;

- 10) общехозяйственные расходы;
- 11) потери от брака;
- 12) прочие производственные расходы;
- 13) расходы на реализацию (продажу) продукции.

Итог первых 12 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 13 статей — полную себестоимость реализованной продукции.

Отраслевые министерства (ведомства) могут вносить изменения в приведенную типовую номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

Классификация затрат по различным признакам представлена в табл. 6.1.

Таблица 6.1

Классификация затрат промышленных предприятий

Признак классификации затрат	Наименование вида затрат
В зависимости от экономической роли в процессе производства	Основные расходы
	Накладные расходы
В зависимости от способа отнесения на себестоимость продукции	Прямые затраты
	Косвенные затраты
В зависимости от объема производства	Условно-переменные расходы
	Условно-постоянные расходы
В зависимости от времени возникновения	Текущие расходы
	Расходы будущих периодов
В зависимости от целесообразности расходования	Производительные затраты
	Непроизводительные затраты
В зависимости от связи с производством	Производственные расходы
	Расходы на продажу
В зависимости от однородности состава	Одноэлементные затраты
	Комплексные затраты

Основные расходы — затраты, непосредственно связанные с процессом изготовления продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала и т.д.).

Накладные расходы — затраты, связанные с обслуживанием производства и управлением организацией (затраты на оплату труда обслуживающего и управленческого персонала и т.д.).

Прямые затраты — затраты, которые на основе первичных учетных документов можно непосредственно отнести к определенному виду продукции и прямо включить в себестоимость этого вида продукции (затраты на сырье, материалы, оплату труда производственного персонала, суммы начисленной амортизации основных средств и т.д.).

Косвенные затраты — затраты, которые, в отличие от прямых затрат, не могут быть непосредственно отнесены на себестоимость одного конкретного вида продукции. Косвенные затраты относятся одновременно ко всем видам продукции и распределяются между ними условно. К косвенным затратам относятся затраты на освещение и отопление, канцелярские и т.п. расходы.

Условно-переменные расходы — расходы, величина которых меняется с изменением объемов производства. Изменение этих расходов не находится в прямой пропорциональной зависимости от изменения объема производства. Так, увеличение объемов производства вызовет увеличение прямых расходов (материальных ресурсов и т.п.), но может не вызвать пропорционального увеличения общепроизводственных расходов.

Условно-постоянные расходы — расходы, величина которых практически не зависит от изменения объемов производства. К ним относятся общехозяйственные расходы на содержание аппарата управления.

Текущие затраты — затраты, имеющие частую периодичность и относящиеся к текущему отчетному периоду (ежемесячный расход сырья и материалов).

Расходы будущих периодов — единовременные затраты, производимые организацией в предшествующем и/или отчетном периоде, подлежащие включению в себестоимость продукции в последующие периоды деятельности организации (расходы на подготовку и освоение производства и т.п.).

Производительные затраты — затраты, связанные с изготовлением продукции и полностью учтенные в ее себестоимости.

Непроизводительные затраты представляют собой потери, вызванные простоями, выпуском брака, порчей материальных ценностей.

Производственные расходы — затраты, непосредственно связанные с изготовлением продукции и образующие ее производственную себестоимость.

Расходы на продажу — затраты, связанные с реализацией (продажей) продукции (расходы на упаковку, транспортировку). Расходы на продажу вместе с производственными расходами составляют полную себестоимость продукции.

Одноэлементные затраты — затраты, однородные по своему составу и состоящие из одного элемента затрат (амортизация основных средств, заработная плата, материалы и т.п.).

Комплексные затраты — затраты, состоящие из нескольких разнородных элементов затрат (общепроизводственные расходы, включающие в себя различные элементы затрат: зарплату обслуживающего персонала, амортизацию зданий и сооружений и т.д.).

Основными задачами бухгалтерского учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции являются:

- правильное, полное и своевременное документальное отражение текущих расходов, направленных на производство продукции;
- соблюдение в соответствии с учетной политикой выбранного метода учета затрат на производство и метода калькулирования себестоимости продукции;
- выбор оптимального варианта распределения расходов на управление исходя из международной практики учета, отраслевых особенностей производства и выбранного варианта учетной политики;
- учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим показателям;
- правильное разграничение затрат в отчетном периоде по отдельным классификационным признакам, позволяющим обеспечивать необходимой информацией соответствующих пользователей;
- обоснованное распределение расходов между смежными отчетными периодами;
- учет фактических затрат на производство продукции, контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других ресурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению;
- калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости;

- выявление результатов деятельности структурных хозяйственных подразделений предприятия по снижению себестоимости продукции;
- система факторов по выявлению непроизводительных потерь при осуществлении технологического процесса по изготовлению и сбыту продукции;
- выявление резервов снижения себестоимости продукции.

6.2. Учет прямых затрат

Организация учета производственных затрат и калькулирования себестоимости продукции зависит от типа производства. Различают следующие типы производства: серийное, массовое и единичное.

Единичное производство — производство, характеризующееся малым объемом выпускаемой продукции.

Массовое производство — производство, характеризующееся большим объемом выпускаемой продукции в течение длительного периода.

Серийное производство — производство, характеризующееся изготовлением продукции периодически повторяющимися партиями (сериями).

В организациях (кроме малых предприятий) производство может подразделяться по видам на основное производство и вспомогательное производство. **Основное производство** — это производство, предназначенное для изготовления товарной продукции (продукции, предназначенной для продажи). **Вспомогательное производство** — производство, предназначенное для обеспечения функционирования основного производства.

К **обслуживающим производствам и хозяйствам** относятся: жилищно-коммунальное хозяйство (общежития, гостиницы, прачечные); подразделения бытового обслуживания (столовые и буфеты, пошивочные мастерские); учреждения оздоровительного и культурно-просветительного назначения (дома отдыха, санатории, стадионы и т.д.) и др.

В крупных и средних организациях для группировки прямых расходов по статьям, видам производства, местам возникновения и

другим признакам, а также исчисления себестоимости продукции используются следующие счета бухгалтерского учета:

- 20 «Основное производство»;
- 21 «Полуфабрикаты собственного производства»;
- 23 «Вспомогательные производства».

Учет затрат основного производства ведется на активном счете 20 «Основное производство». Данный счет является калькуляционным и дает возможность исчислить фактическую себестоимость произведенной продукции. По дебету счета отражаются:

1) прямые расходы, связанные непосредственно с изготовлением продукции, в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, отчислений на социальное страхование и др.;

2) расходы вспомогательных производств с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» в порядке распределения по видам готовой продукции;

3) косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием производства, в корреспонденции со счетами 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы»;

4) потери от брака в корреспонденции со счетом 28 «Брак в производстве».

В течение отчетного месяца прямые (одноэлементные) расходы учитываются непосредственно на счете 20 «Основное производство». Косвенные (комплексные) расходы относятся на счет 20 «Основное производство» и включаются в себестоимость продукции по окончании месяца путем их распределения между объектами калькуляции (отдельными видами продукции).

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции. Остаток по счету 20 «Основное производство» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 20 «Основное производство» ведут по видам затрат и видам выпускаемой продукции.

Записи по учету прямых производственных затрат осуществляют по дебету счета 20 «Основное производство» на основании первичных документов, основные из которых представлены на рис. 6.1.



Рис. 6.1. Первичные документы по учету прямых затрат

Записи по учету косвенных затрат осуществляют по дебету счета 20 «Основное производство» на основании специальных расчетов распределения данных затрат.

Способы оценки каждой калькуляционной статьи и методов распределения затрат по видам выпускаемой продукции (работ, услуг) должны быть прописаны в учетной политике организации.

При массовом производстве продукции организации могут вести обособленный учет полуфабрикатов собственного производства с использованием для этих целей активного счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства». *Полуфабрикат* представляет собой предмет труда, подлежащий переработке в организации-потребителе. В организациях, не ведущих обособленный учет полуфабрикатов собственного производства, указанные ценности отражаются на счете 20 «Основное производство». По дебету счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства», как правило, в корреспонденции со счетом 20 «Основное производство» отражаются расходы, связанные с изготовлением полуфабрикатов. По кредиту счета 21 «Полуфабрикаты собственного производства» отражается стоимость полуфабрикатов, переданных в дальнейшую переработку, в коррес-

понденции со счетом 20 «Основное производство». Аналитический учет полуфабрикатов собственного производства ведут по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

Учет затрат вспомогательных производств ведется на активном счете 23 «Вспомогательные производства». Данный счет является калькуляционным и позволяет исчислить фактическую себестоимость продукции (работ, услуг) вспомогательных производств.

По дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в течение месяца отражаются прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции. В конце месяца в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» списываются общепроизводственные и общехозяйственные расходы путем их распределения по видам продукции, работ, услуг. По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции вспомогательных производств. Остаток по счету 23 «Вспомогательные производства» на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Рассмотрим порядок отражения затрат основного производства.

На *первом этапе* отражаются произведенные затраты основного и вспомогательных производств. Порядок отражения прямых расходов на счетах бухгалтерского учета представлен в табл. 6.2.

На *втором этапе* осуществляется распределение произведенных затрат по их назначению. Вначале распределяются фактические затраты вспомогательных производств пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения между основным производством, обслуживающими и управленческими службами организации. Рассмотрим распределение затрат вспомогательных производств на примере.

Пример 6.1

В состав промышленного предприятия входят производственные цеха, администрация, столовая и вспомогательное производство — транспортный цех, услугами которого пользуются все структурные подразделения данного предприятия. В отчетном периоде затраты транспортного цеха составили 320 000 руб. Для распределения затрат вспомогательного производства между структурными подразделениями используются данные нарядов на перевозку и путевые листы автомобильного транспорта.

Таблица 6 2

Отражение прямых расходов на счетах бухгалтерского учета

№ п/п	Содержание хозяйственных операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Начислена амортизация по объекту основных средств, используемому в основном (вспомогательном) производстве при изготовлении продукции	20 (23)	02
2	Начислена амортизация по объекту нематериальных активов, используемому в основном (вспомогательном) производстве	20 (23)	05
3	Отпущены сырье и материалы на изготовление продукции основного (вспомогательного) производства	20 (23)	10-1
4	Списана стоимость использованных полуфабрикатов собственного производства	20 (23)	21
5	Отражена стоимость работ (услуг), осуществленных сторонними организациями для основного (вспомогательного) производства	20 (23)	60
6	Начислены единый социальный налог и страховые взносы от сумм оплаты труда работников основного (вспомогательного) производства	20 (23)	69
7	Начислена оплата труда работникам основного (вспомогательного) производства	20 (23)	70
8	Отнесены на себестоимость продукции командировочные расходы работников основного (вспомогательного) производства в пределах норм	20 (23)	71
9	Создан резерв на оплату отпусков работников основного (вспомогательного) производства и др.	20 (23)	96
10	Списана фактическая себестоимость продукции, работ, услуг вспомогательных производств на основное производство	20	23

Общий объем оказанных транспортным цехом услуг — 1236 тонно-километров, в том числе: производственным цехам — 1187 т-км; администрации — 12 т-км; столовой — 37 т-км.

Распределение затрат осуществляется исходя из удельного веса транспортных услуг, оказанных каждому подразделению в общем объеме услуг (табл. 6.3).

Таблица 6.3

Распределение затрат вспомогательного производства

Подразделение организации	Объем услуг, оказанных транспортным цехом, т-км	Удельный вес, % (гр 2 : : итог гр. 2 × × 100)	Распределение затрат транспортного цеха, руб. (итог гр. 4 × × гр. 3 : 100)
1	2	3	4
Производственные цеха	1187	96	307 200
Администрация	12	1	3200
Столовая	37	3	9600
Итого	1236	100	320 000

Распределение затрат вспомогательных производств отражается в учете по кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» следующими бухгалтерскими проводками:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 307 200 руб. — списывается на затраты основного производства стоимость услуг вспомогательного производства;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 3200 руб. — списывается на общехозяйственные расходы стоимость услуг вспомогательного производства;

Дебет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 9600 руб. — списывается стоимость услуг вспомогательного производства, оказанных столовой предприятия.

На *третьем этапе* в конце отчетного периода распределяются косвенные расходы, собранные на счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». Порядок их учета и распределения рассматривается в разделе 6.3.

6.3. Учет косвенных расходов

Учет косвенных расходов, относимых на себестоимость готовой продукции, осуществляется на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Общепроизводственные расходы организации учитываются на активном счете 25 «Общепроизводственные расходы». Данный счет является собирательно-распорядительным и служит для обобщения информации о затратах по обслуживанию основного и вспомогательных производств организации.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений, арендная плата за помещения, машины и оборудование, используемые в производстве; оплата труда обслуживающего персонала и другие аналогичные по назначению расходы.

Указанные расходы отражаются по дебету счета 25 «Общепроизводственные расходы» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с поставщиками и др.

Расходы, собранные в течение месяца на счете 25 «Общепроизводственные расходы», списываются по окончании месяца в порядке распределения в дебет счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» ведется по отдельным подразделениям организации и статьям расходов.

Косвенные общехозяйственные расходы организации учитываются на активном счете 26 «Общехозяйственные расходы». Данный счет является собирательно-распорядительным и служит для обобщения информации о расходах для нужд управления организации, не связанных непосредственно с производственным процессом.

В частности, на этом счете могут быть отражены следующие расходы: административно-управленческие расходы; расходы на

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

Общехозяйственные расходы отражаются по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» в корреспонденции с кредитом счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда, расчетов с поставщиками и др.

В зависимости от принятой учетной политики организации расходы, собранные в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», списываются по окончании месяца в порядке распределения в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» или списываются непосредственно в дебет счета 90 «Продажи».

Аналитический учет по счету 26 «Общехозяйственные расходы» ведется по каждой статье соответствующих смет, месту возникновения трат и др.

Распределение косвенных расходов осуществляется по видам продукции основного производства. В настоящее время используются следующие способы распределения косвенных расходов:

- пропорционально прямой заработной плате основного производственного персонала;
- пропорционально прямым материальным затратам;
- пропорционально сумме прямых затрат;
- пропорционально выручке от реализации продукции.

Выбранный метод распределения косвенных расходов между отдельными видами продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

Порядок распределения и отражения косвенных расходов рассмотрен в примере 6.2.

Счета учета косвенных расходов сальдо на конец отчетного периода не имеют, поскольку данные расходы в полном объеме включаются в состав полной производственной себестоимости готовой продукции.

Для определения фактической себестоимости продукции необходимо распределить затраты между готовой продукцией и незавершенным производством на конец отчетного периода.

Незавершенным производством считается продукция, не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологически процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. К незавершенному производству относятся также остатки невыполненных заказов производств и остатки полуфабрикатов собственного производства. Материалы и полуфабрикаты, находящиеся в производстве, относятся к незавершенному производству при условии, что они уже подверглись обработке.

Оценка незавершенного производства производится путем его инвентаризации. При инвентаризации незавершенного производства в организациях, занятых промышленным производством, необходимо:

- определить фактическое наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов, не законченных изготовлением и сборкой изделий, находящихся в производстве);
- определить фактическую комплектность незавершенного производства (заделов);
- выявить остаток незавершенного производства по аннулированным заказам, а также по заказам, выполнение которых приостановлено.

Пример 6.2

Учетной политикой организации предусмотрено распределение общепроизводственных и общехозяйственных расходов пропорционально прямым материальным затратам

За отчетный период общепроизводственные расходы организации составили 55 100 руб., общехозяйственные расходы — 105 780 руб. Общая сумма прямых расходов по структурным подразделениям и видам продукции составила 805 600 руб., в том числе по цеху № 1 — 190 000 руб. (продукция А — 105 200 руб., продукция Б — 84 800 руб.), по цеху № 2 — 615 600 руб. (продукция В — 405 100 руб., продукция Г — 210 500 руб.).

Распределение косвенных расходов представлено в табл. 6.4.

Распределение косвенных расходов по видам готовой продукции

Объект калькулиро- вания	Прямые затраты		Общепроиз- водственные расходы, руб. (итог гр. 4 × × гр. 3 : 100)	Общехозяйст- венные расходы, руб. (итог гр. 5 × × гр. 3 : 100)	Всего затрат, руб. (гр. 2 + + гр. 4 + + гр. 5)
	Сумма, руб.	Удельный вес, % (гр. 2 : : итог гр. 2 × × 100)			
1	2	3	4	5	6
1. Цех №1:	190 000	23,58	12 993	24 943	227 936
продукция А	105 200	13,06	7 196	13 815	126 211
продукция Б	84 800	10,52	5 797	11 128	101 725
2 Цех №2.	615 600	76,42	42 107	80 837	738 544
продукция В	405 100	50,29	27 710	53 197	486 007
продукция Г	210 500	26,13	14 397	27 640	252 537
3. Всего затрат	805 600	100,00	55 100	105 780	966 480

6.4. 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-экспедиторских 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, овощи и др.) на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены операционные и общезаготовительные расходы на содержание заготовительных и приемных пунктов, на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

В организациях торговли на счете 44 «Расходы на продажу» могут отражаться следующие расходы (издержки обращения): по перевозке товаров; оплате труда; аренде; содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря; по хранению и подработке товаров; рекламе; представительские расходы; другие аналогичные по назначению.

По дебету счета 44 «Расходы на продажу» 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 сумму оплаты труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов.

Аналитический учет по счету 44 «Расходы на продажу» ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по видам и статьям расходов.

По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают полностью или частично на себестоимость проданной продукции (дебет счета 90 «Продажи»).

При частичном списании подлежат распределению:

- 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 счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» (расходы по заготовке сельскохозяйственного сырья) и 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 п. 1 суммы издержек обращения и производства к сумме реализованных и оставшихся товаров

(п. 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.

6.5. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции

После суммирования затрат на производство за отчетный месяц и определения остатков незавершенного производства можно рассчитать фактическую производственную себестоимость продукции по ее отдельным видам, т.е. осуществить калькулирование себестоимости готовой продукции. Учет производственных затрат и калькулирование себестоимости готовой продукции осуществляются различными методами и способами, использование которых зависит от вида производства, наличия незавершенного производства, особенностей выпускаемой продукции, количества производимой продукции и др.

Метод калькулирования предполагает определенную систему учета производственных затрат, при которой определяются фактическая себестоимость всего выпуска продукции и единицы продукции.

Основными *методами учета затрат* являются позаказный и попроцессный методы. Остальные методы, как правило, представляют собой разновидности названных моделей.

В тех отраслях, где единица продукции обладает определенными характерными свойствами и легко идентифицируется, применяется *позаказный метод*. Основная область применения позаказного метода — индивидуальное и мелкосерийное производства, а также вспомогательные производства. В остальных случаях более предпочтителен *попроцессный метод*. Основная область применения попроцессного метода — массовые производства с последовательной переработкой исходного сырья в готовый продукт.

При позаказном методе учет производственных затрат ведут по отдельным производственным заказам. При этом прямые рас-

ходы, отражаемые по дебету счета 20 «Основное производство» в корреспонденции с кредитом счетов учета расчетов с персоналом по оплате труда, материальных запасов и др., учитываются в себестоимости конкретных заказов. Для этого каждому из заказов присваивается шифр (номер). Эти шифры проставляются в первичных документах, что позволяет группировать расходы непосредственно по заказам. На каждый заказ открывается калькуляционная карта.

При попроцессном методе учет производственных затрат ведется по отдельным процессам в изготовлении продукции как составной части всего процесса производства.

Данный метод используется, когда производство продукции состоит из последовательности непрерывных или повторяющихся операций или процессов, а себестоимость продукции определяется на каждой стадии производства, операции или процесса.

В настоящее время применяются такие *методы калькулирования себестоимости готовой продукции*, как нормативный способ калькулирования, способ суммирования затрат, способ прямого расчета, комбинированный способ калькулирования и др.

В целях понимания сути процесса калькулирования себестоимости продукции рассмотрим более подробно калькулирование фактической производственной себестоимости продукции способом суммирования затрат, широко применяемым в различных отраслях (добывающих отраслях, энергетике, машиностроении и т.д.).

При применении данного способа калькулирование фактической производственной себестоимости продукции осуществляется по следующей формуле:

$$\text{ФПС}_{\text{ГП}} = \text{НЗП}_{\text{П}} + \text{ФЗ}_{\text{ОП}} - \text{ПБ}_{\text{ОП}} - \text{НЗП}_{\text{КП}},$$

где $\text{ФПС}_{\text{ГП}}$ — фактическая производственная себестоимость всей готовой продукции;

$\text{НЗП}_{\text{П}}$ — остаток незавершенного производства на начало отчетного периода;

$\text{ФЗ}_{\text{ОП}}$ — фактические затраты на производство за отчетный период;

$\text{ПБ}_{\text{ОП}}$ — потери от производственного брака за отчетный период;

$\text{НЗП}_{\text{КП}}$ — остаток незавершенного производства на конец отчетного периода.

Себестоимость единицы готовой продукции рассчитывается путем деления фактической производственной себестоимости всей продукции на количество единиц продукции:

$$C_{\text{ЕГП}} = \text{ФПС}_{\text{ГП}} : K_{\text{ЕГП}},$$

где $C_{\text{ЕГП}}$ — себестоимость единицы готовой продукции;

$K_{\text{ЕГП}}$ — количество единиц готовой продукции в натуральных измерителях.

Такие расчеты производятся по каждому виду произведенной продукции.

Выпущенная готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемо-сдаточных накладных, актов и других аналогичных документов. При этом себестоимость готовой продукции списывается с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» или в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

При учете готовой продукции по фактической производственной себестоимости ее поступление на склад отражается непосредственно на счете 43 «Готовая продукция».

В случае если готовая продукция учитывается в балансе по нормативной (плановой) себестоимости, применяется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» используется организацией при необходимости.

Используемый вариант учета готовой продукции должен быть отражен в учетной политике организации.

Рассмотрим пример калькулирования себестоимости продукции путем суммирования производственных затрат.

Пример 6.3

Организация за отчетный месяц изготовила в основном производстве два вида продукции — продукцию А в количестве 2000 шт. и продукцию Б в количестве 1000 шт. Готовая продукция принимается к учету по счету 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. В организации имеется вспомогательное производство, вырабатывающее тепловую энергию. Эта энергия используется для технологических целей в основном производстве, а также для отопления других подразделений организации (обслуживающие цеха, помещения аппарата управления). Затраты вспомогательного производства составили за отчетный месяц 60 000 руб. и распределяются

подразделениями пропорционально количеству потребленной энергии: основное производство — 40 000 руб., обслуживающие цеха — 15 000 руб., помещения аппарата управления — 5000 руб. Остатков незавершенного производства на начало и конец месяца не имеется. Кроме того, за отчетный месяц организацией были произведены затраты, представленные в табл. 6.5

Таблица 6.5

Затраты организации за отчетный период

№ п/п	Наименование затрат	Сумма затрат, руб.	
		Продукция А	Продукция Б
1	Отпущены материалы: на изготовление продукции	400 000	500 000
	на нужды вспомогательного производства	44 400	
	на обслуживание производства	30 000	
	на общехозяйственные нужды	10 000	
2	Начислена оплата труда: производственным рабочим	100 000	120 000
	работникам вспомогательного производства	10 000	
	обслуживающему персоналу	40 000	
	управленческому персоналу	30 000	
3	Начислен единый социальный налог на заработную плату: производственных рабочих	26 000	31 200
	работников вспомогательного производства	2600	
	обслуживающего персонала	10 400	
	управленческого персонала	7800	
4	Начислена амортизация основных средств: основного производства	14 400	21 600
	вспомогательного производства	3000	
	общепроизводственного назначения	3000	
	общехозяйственного назначения	6800	
5	Итого прямых затрат основного производства	540 400	672 800
6	Итого затрат вспомогательного производства	60 000	
7	Итого общепроизводственных расходов	83 400	
8	Итого общехозяйственных расходов	54 600	

Сумма прямых затрат — 1 213 200 руб. (540 400 руб. + 672 800 руб.) отражается по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счетов производственных запасов, расчетов и др.

Затраты вспомогательного производства в сумме 60 000 руб. должны быть отражены по дебету счета 23 «Вспомогательные производства» в корреспонденции со счетами учета производственных запасов, расчетов с персоналом по оплате труда и др.

По окончании отчетного месяца расходы вспомогательного производства списываются в порядке распределения по потребителям тепла, что отражается в учете записями:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 40 000 руб. — списана фактическая себестоимость услуг вспомогательного производства, отпущенных основному производству;

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 15 000 руб. — списана фактическая себестоимость услуг вспомогательного производства, отпущенных на общепроизводственные нужды;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 23 «Вспомогательные производства»

— 5000 руб. — списана фактическая себестоимость услуг вспомогательного производства, отпущенных на общехозяйственные нужды.

Стоимость услуг вспомогательных производств, отнесенных на основное производство (40 000 руб.), далее распределяется по видам продукции основного производства пропорционально прямым затратам:

для продукции А — 17 817 руб.

(40 000 руб. : 1 213 200 руб. × 540 400 руб.);

для продукции Б — 22 183 руб.

(40 000 руб. : 1 213 200 руб. × 672 800 руб.).

Общепроизводственные расходы с учетом услуг вспомогательных производств составят 98 400 руб. (83 400 руб. + 15 000 руб.).

Общехозяйственные расходы — 59 600 руб. (54 600 руб. + 5000 руб.).

Всего сумма косвенных расходов составит 158 000 руб. (98 400 руб. + 59 600 руб.).

Далее необходимо распределить косвенные расходы, учитывая, что в качестве базы распределения организацией выбраны прямые затраты (табл. 6.6).

После этого составляют калькуляции для определения фактической себестоимости всего выпуска продукции А и Б и себестоимости единицы

каждого вида продукции. Калькуляция фактической себестоимости представлена в табл. 6.7.

Таблица 6.6

Распределение косвенных расходов по видам продукции

Виды продукции	Прямые затраты, руб.	Косвенные расходы	
		Процент распределения, %	Сумма по видам продукции, руб.
Продукция А	540 400	$540\,400 : 1\,213\,200 \times 100 = 44,54$	$158\,000 \times 44,54 : 100 = 70\,373$
Продукция Б	672 800	$672\,800 : 1\,213\,200 \times 100 = 55,46$	$158\,000 \times 55,46 : 100 = 87\,627$

Таблица 6.7

Калькуляция фактической себестоимости по видам продукции

№ п/п	Наименование затрат	Продукция А		Продукция Б	
		На весь выпуск (2000 шт.)	На единицу продукции	На весь выпуск (1000 шт.)	На единицу продукции
1	Стоимость отпущенных материалов	400 000	200,00	500 000	500,00
2	Оплата труда производственных рабочих	100 000	50,00	120 000	120,00
3	ЕСН от суммы оплаты труда рабочих	26 000	13,00	31 200	31,20
4	Суммы начисленной амортизации	14 400	7,20	21 600	21,60
5	Затраты вспомогательного производства	17 817	8,91	22 183	22,18
6	Косвенные расходы	70 373	35,19	87 627	87,63
	Итого фактическая производственная себестоимость	628 590	314,30	782 610	782,61

Фактическая производственная себестоимость готовой продукции списывается в дебет счета 43 «Готовая продукция»:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство»

— 628 590 руб. — списана фактическая себестоимость готовой продукции А;

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство»

— 782 610 руб. — списана фактическая себестоимость готовой продукции Б.

Контрольные вопросы

1. Дайте определение себестоимости готовой продукции.
2. В чем состоит метод калькуляции?
3. Назовите основные классификационные признаки расходов организации, связанных с выпуском готовой продукции.
4. Как группируют расходы по месту их возникновения?
5. Какие расходы включаются в состав расходов по обычным видам деятельности?
6. Назовите основные принципы бухгалтерского учета расходов организации.
7. Дайте определение понятия «основные расходы».
8. Дайте определение понятия «накладные расходы».
9. Назовите основные статьи калькуляции.
10. Дайте определение понятия «прямые затраты».
11. Дайте определение понятия «косвенные затраты».
12. Дайте характеристику учетных записей по счету 20 «Основное производство».
13. На каком бухгалтерском счете учитываются затраты вспомогательных производств?
14. Охарактеризуйте этапы распределения косвенных расходов, учитываемых на счетах 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы».
15. Назовите основные методы калькулирования себестоимости готовой продукции.

Глава 7

Учет готовой продукции и товаров

7.1. Понятие готовой продукции, товаров. Задачи учета

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

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

Учет готовой продукции и товаров регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденным приказом Минфина России от 09.06.01 г. № 44н, а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденными приказом Минфина России от 28.12.01 г. № 119н.

Движение готовой продукции включает основные стадии:

- поступление готовой продукции на склад;
- отгрузка (отпуск) готовой продукции и товаров покупателям (заказчикам) в порядке реализации (продажи) или при ином их выбытии.

Единица бухгалтерского учета готовой продукции выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации об этих запасах, а также надлежащий контроль за их наличием и движением.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана из производства на склад в подотчет материально ответственному лицу.

Крупногабаритные изделия и продукция, которая не может быть сдана на склад по техническим причинам, принимаются представителем заказчика на месте 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 выработанных консервов может учитываться в условных банках.

Движение товаров в торговых организациях включает две стадии:

- 1) поступление товаров путем их приобретения у поставщиков;
- 2) продажа товаров покупателям — юридическим и физическим лицам.

Единицей бухгалтерского учета товаров, предназначенных для последующей перепродажи, могут являться партии, номенклатурные единицы.

Основными задачами учета готовой продукции и товаров являются:

а) формирование фактической себестоимости готовой продукции;

б) правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по поступлению и отпуску готовой продукции и товаров;

в) контроль за сохранностью готовой продукции и товаров в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;

г) контроль за соблюдением установленных организацией норм по выпуску готовой продукции, обеспечивающих ее бесперебойный выпуск, выполнение работ и оказание услуг;

д) своевременное выявление ненужных и излишних запасов готовой продукции и товаров с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;

е) проведение анализа эффективности использования товарных запасов и запасов готовой продукции.

В основе организации бухгалтерского учета готовой продукции и товаров лежат следующие основные требования:

- сплошного, непрерывного и полного отражения движения (прихода, расхода, перемещения) данных запасов;
- учет количества и оценки товаров и готовой продукции;

- оперативности (своевременности) учета запасов;
- достоверности;
- соответствия синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам);
- соответствия данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

7.2. Документальное оформление движения готовой продукции и товаров

Все операции по движению (поступлению, перемещению, расходованию) запасов должны оформляться первичными учетными документами.

Готовая продукция поступает из производства на склад на основании приемосдаточных накладных, актов, спецификаций и других аналогичных документов, которые выписываются в двух экземплярах. Один экземпляр предназначен для сдатчика готовой продукции, другой является сопроводительным документом для хранения на складе. Учет готовой продукции на складе осуществляется в соответствии с требованиями, предъявляемыми к учету материально-производственных запасов (глава 5 учебника). Для хранения готовой продукции, выпущенной из производства, создаются отдельные склады, кроме крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача которых на склад затруднена по техническим причинам. Они принимаются заказчиком на месте изготовления и отгружаются непосредственно с этих мест.

Учет готовой продукции на складах ведется по местам хранения и материально ответственным лицам. Особенностью учета готовой продукции является ведение количественно-стоимостного учета, при этом организацией самостоятельно определяются учетные единицы. Готовая продукция учитывается по наименованиям, с раздельным учетом отличительных признаков (маркам, артикулам, типовым размерам, моделям, фасонам и т.д.). Кроме того, учет ведется по укрупненным группам продукции: изделия основного производства, товары народного потребления и др.

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать форму № 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 лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Методическими рекомендациями по учету материально-производственных запасов рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции:

1. Накладные формы № 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.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. На отгруженную продукцию в обязательном порядке выписывается счет-фактура, в двух экземплярах. Первый экземпляр не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

Приобретение товаров у поставщиков осуществляется на основании договоров купли-продажи.

Товары от поставщиков, как правило, поступают в организацию с сопроводительными документами (накладными, счетами-фактурами и т.п.).

Оформление и учет торговых операций осуществляется с использованием унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 25.12.98 г. № 132. Основные формы приведены в табл. 7.1.

Таблица 7.1

Первичные документы по движению торговых операций

Номер формы	Наименование формы
ТОРГ-1	Акт о приемке товаров
ТОРГ-2	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей
ТОРГ-3	Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров
ТОРГ-4	Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика
ТОРГ-5	Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика
ТОРГ-6	Акт о завесе тары
ТОРГ-11	Товарный ярлык
ТОРГ-12	Товарная накладная
ТОРГ-13	Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары
ТОРГ-15	Акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей
ТОРГ-16	Акт о списании товаров
ТОРГ-18	Журнал учета движения товаров на складе
ТОРГ-28	Карточка количественно-стоимостного учета
ТОРГ-29	Товарный отчет
ТОРГ-30	Отчет по таре

Приемка товаров, поступивших от поставщиков, производится по акту *о приемке товаров* (форма № ТОРГ-1). Данным актом оформляется приемка товаров по качеству, количеству, массе и комплектности в соответствии с правилами приемки товаров и условиями договора. Акт составляется членами приемной комиссии, уполномоченными на это руководителем организации.

Приемка товара производится по фактическому наличию. При обнаружении отклонений по количеству, качеству, массе организация должна приостановить приемку, обеспечить сохранность товара, принять меры по предотвращению его смешения с другим однородным товаром и вызвать представителя поставщика (грузоотправителя) для составления двухстороннего акта.

Для оформления приемки отечественных и импортных товаров при количественных и качественных расхождениях по сравнению с данными сопроводительных документов поставщика применяются соответственно *акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно-материальных ценностей* (форма № ТОРГ-2) и *акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров* (форма № ТОРГ-3). Данные акты являются юридическим основанием для предъявления претензии поставщику.

Приемка товаров получателем по количеству, качеству и комплектности товаров от организации транспорта оформляется актом в соответствии с правилами, действующими на транспорте.

Акты о приемке товаров по количеству составляются в соответствии с фактическим наличием товаров данным, содержащимся в транспортных, сопроводительных или расчетных документах, а при приемке их по качеству и комплектности — требованиями к качеству товаров, предусмотренных в договоре или контракте. Акты составляются по результатам приемки членами комиссии и экспертом организации, на которого возложено проведение экспертизы.

Акт по форме № ТОРГ-2 составляется на отечественные товары в четырех экземплярах. Акт по форме № ТОРГ-3 составляется на импортные товары в пяти экземплярах.

Если товарно-материальные ценности поступают в организацию без счета поставщика, то они принимаются по *акту о приемке товара, поступившего без счета поставщика* (форма № ТОРГ-4). Ценности принимаются по данному акту по фактическому наличию. Акт составляется в двух экземплярах при участии материально ответственного лица. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у материально ответственного лица.

Для оформления приемки и оприходования тары применяется *акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика*

(форма № ТОРГ-5). Акт составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр передается в бухгалтерию, второй — остается у материально ответственного лица.

Товары приходуются по чистому весу (без тары). При оприходовании некоторых товаров чистый вес (нетто) определяется путем вычитания из общего веса товара (брутто) веса тары по маркировке. После высвобождения тары из-под товара ее взвешивают. Если фактический вес тары больше веса этой тары, указанного в маркировке, возникает разница в весе товара, которая называется *завесом тары*. Завес тары оформляется специальным *актом о завесе тары* (форма № ТОРГ-6) в двух экземплярах. Вторым экземпляром вместе с рекламацией направляется поставщику для возмещения. При этом на таре делается отметка (краской, химическим карандашом, чернилами) с указанием номера и даты акта о завесе, чтобы предотвратить повторное активирование одной и той же тары.

Поступившие товары хранятся на складе организации.

Для учета товаров в местах их хранения применяются формы, приведенные в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения, утвержденные постановлением Госкомстата России от 09.08.99 г. № 66.

Организация складского учета товаров зависит от способа их хранения. Различают партионный и сортовой способы хранения и соответственно партионный и сортовой учет товарно-материальных ценностей.

При партионном способе хранения применяется *партионная карта* (форма № МХ-10). Эта форма составляется на каждую партию товаров для контроля за поступлением и отгрузкой по количеству, массе, сортам, стоимости товаров, поступивших различными видами транспортных средств (автотранспортом, железнодорожным, водным, воздушным транспортом и т.д.). Партионная карта выписывается в двух экземплярах на каждую партию товаров материально ответственным лицом. Указываются все необходимые реквизиты отправителя, получателя, станции отправителя, номер и дата акта о приеме товара, а также наименование, артикул, цена, количество, масса товара. Один экземпляр партионной карты остается на складе и служит регистром складского учета товаров, второй — передается в бухгалтерию. Полный расход каждой партии товаров

оформляется в партионной карте подписями уполномоченных на это лиц с указанием данных о применении норм естественной убыли и окончательного результата учета товаров. После полного выбытия данной партии партионная карта склада передается в бухгалтерию для проверки и принятия соответствующего решения.

Для учета товаров в местах их хранения к ним прикрепляют *товарный ярлык* (форма № ТОРГ-11). Товарный ярлык заполняется в одном экземпляре материально ответственным лицом на каждое наименование с проставлением порядкового номера ярлыка. Товарный ярлык хранят вместе с товаром по месту его нахождения. Данные товарного ярлыка применяются для заполнения инвентаризационной описи товаров.

Для аналитического учета товаров, которые учитываются в количественно-стоимостном выражении, применяются *карточки количественно-стоимостного учета* (форма № ТОРГ-28).

Карточка ведется отдельно на каждое наименование, сорт товара. При количественно-стоимостном учете однородные товары различного назначения, но имеющие одинаковую розничную цену, могут учитываться вместе на одной карточке. Записи в карточке производятся в количественном и стоимостном выражении на основании проверенных документов, представляемых в бухгалтерию материально ответственными лицами.

Для учета движения и остатков товаров и тары на складе применяется *журнал учета движения товаров на складе* (форма № ТОРГ-18). Журнал ведется материально ответственным лицом по наименованиям, сортам, количеству и цене. Записи в журнал производятся на основании приходно-расходных документов или накопительных ведомостей по учету отпуска товаров и тары за день.

При продаже товаров другим организациям отпуск товаров со склада производится по *товарным накладным* (форма № ТОРГ-12). Товарная накладная составляется в двух экземплярах. Первый экземпляр остается в организации, продающей товары, и является основанием для их списания. Второй экземпляр передается организации-покупателю и является основанием для оприходования им этих ценностей.

Для учета товарных документов в организациях торговли за отчетный период применяются *товарный отчет* (форма № ТОРГ-29) и *отчет по таре* (форма № ТОРГ-30).

Эти первичные документы составляются в двух экземплярах материально ответственным лицом с указанием номера, даты документов на поступление и выбытие товаров и тары. Товарный отчет, как правило, составляется при сальдовом методе учета товаров. Подписывается бухгалтером и материально ответственным лицом. Первый экземпляр отчета с приложенными документами, на основании которых составляется отчет, передается в бухгалтерию, второй экземпляр остается у материально ответственного лица.

Для учета внутреннего перемещения товарно-материальных ценностей между структурными подразделениями или материально ответственными лицами применяется *накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары* (форма № ТОРГ-13).

В случае возникновения по тем или иным причинам боя, порчи, лома товарно-материальных ценностей они подлежат уценке или списанию, что оформляется *актом о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей* (форма № ТОРГ-15). Акт составляется в трех экземплярах и подписывается членами комиссии с участием представителей администрации, материально ответственного лица и, при необходимости, представителя санитарного надзора. Акт утверждается руководителем организации. Первый экземпляр передается в бухгалтерию и является основанием для списания с материально ответственного лица потерь, второй экземпляр остается в подразделении, третий — у материально ответственного лица.

В случае обнаружения при инвентаризации потерь от порчи товаров для их списания используется *акт о списании товаров* (форма № ТОРГ-16).

Для оформления уценки товаров при моральном устаревании, снижении покупательского спроса, обнаружении признаков понижения качества по различным причинам применяется *акт об уценке товарно-материальных ценностей* (форма № МХ-15). Акт составляется и подписывается в двух экземплярах ответственными лицами комиссии. Один экземпляр направляется в бухгалтерию, второй — передается материально ответственному лицу для хранения или прикладывается к товарной накладной для передачи в организации торговли для перепродажи товарно-материальных ценностей по более низким ценам или для возврата их поставщику (производителю).

7.3. Оценка готовой продукции и товаров

Способы оценки товаров и готовой продукции определены ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Готовая продукция принимается к бухгалтерскому учету по *фактической себестоимости*. Фактическая себестоимость готовой продукции, изготовленной в производстве, определяется по истечении отчетного периода на основе данных бухгалтерского учета.

В аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции разрешается применять *учетные цены*.

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 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.

Нормативная себестоимость представляет собой себестоимость, исчисленную исходя из действующих в организации норм на определенную дату.

Остатки готовой продукции на складах на конец или начало отчетного периода также могут оцениваться в учете организации по фактической производственной себестоимости или по нормативной себестоимости соответственно. Нормативная себестоимость остатков готовой продукции также может определяться по прямым статьям затрат.

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, представленный в табл. 7.2, с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам.

Таблица 7.2

Расчет фактической себестоимости отгруженной продукции

№ п/п	Показатель	По учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонение (+, -)
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	200 000	210 000	+10 000
2	Поступило из производства	2 800 000	2 954 000	+154 000
3	Итого	3 000 000	3 164 000	+164 000
4	Отношение суммы отклонений к стоимости по учетным ценам, %	x	x	5,4667 (164 000 : : 3 000 000 × × 100)
5	Отгружено готовой продукции	2 500 000	2 636 667 (2 500 000 + + 136 667)	+136 667 (2 500 000 × × 5,4667 : 100)
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	500 000	527 333 (500 000 + + 27 333)	+27 333 (500 000 × × 5,4667 : 100)

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.

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)».

Порядок оценки **товаров** торговыми организациями зависит от способа продажи приобретенных товаров — оптовая или розничная продажа. К *розничной* продаже относится продажа товаров

физическим лицам (населению) для личного, домашнего пользования, не связанного с предпринимательской деятельностью. К *оптовой торговле* относится продажа товаров юридическим лицам и физическим лицам (индивидуальным предпринимателям) для осуществления предпринимательской деятельности. Приобретенные организациями торговли товары, предназначенные для продажи, могут оцениваться следующим образом:

- по покупной стоимости (стоимости приобретения);
- по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок) (разница между продажными и покупными ценами учитывается на счете 42 «Торговая наценка»);
- по учетным ценам.

Организации оптовой торговли учитывают приобретенные товары по покупной стоимости или по учетным ценам.

Организации розничной торговли учитывают товары по продажным ценам с отдельным учетом наценок (скидок).

Формирование покупной стоимости товаров может осуществляться двумя способами:

- по стоимости приобретения, включающей цену поставщика и другие расходы (например, транспортные расходы), связанные с приобретением товаров и произведенные до момента передачи товаров в продажу;
- только по цене поставщика с отнесением на расходы на продажу других расходов по заготовке и доставке товаров, произведенных до момента передачи товаров в продажу.

К *фактическим затратам* на приобретение товаров относятся:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением товаров;
- таможенные пошлины;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением товаров;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретены товары;
- затраты по содержанию заготовительно-складского подразделения организации;

- затраты по доставке товаров до места их использования, если они не включены в цену товаров, установленную договором;
- начисленные проценты по кредитам, предоставленным поставщиками (коммерческий кредит);
- начисленные до принятия к бухгалтерскому учету товаров проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих товаров;
- затраты по доведению товаров до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях (затраты организации по подготовке, фасовке и улучшению технических характеристик);
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением товаров.

При выборе способа оценки товаров следует принимать во внимание периодичность поступления товаров, условия их поставки, стоимость услуг, связанных с их приобретением. Выбранный организацией способ оценки товаров должен быть отражен в учетной политике организации, где также отражается выбранный способ формирования покупной стоимости товаров (с учетом или без учета в покупной стоимости товаров транспортных расходов).

Фактическая себестоимость готовой продукции и товаров, полученных организацией по договору дарения или безвозмездно, определяется исходя из текущей рыночной стоимости их на дату принятия к бухгалтерскому учету.

Фактическая себестоимость готовой продукции и товаров, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Фактической себестоимостью готовой продукции и товаров, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Товары и готовая продукция, *не принадлежащие данной организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении*, учитываются на забалансовых счетах в оценке, предусмотренной в договоре, или в оценке, согласованной с их собственником. При отсутствии цены на указанные запасы в договоре или цены, согласованной с собственником, они могут учитываться по условной оценке.

Товары и готовая продукция, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета суммы в иностранной валюте по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Товары, на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась, или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости с учетом их физического состояния. Снижение стоимости товаров отражается в бухгалтерском учете в виде начисления резерва.

Начисление резерва под снижение стоимости запасов отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и дебету счета 91-2 «Прочие расходы». Начисленный резерв списывается на увеличение финансовых результатов в кредит счета 91-1 «Прочие доходы» по мере отпуска относящихся к нему запасов.

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); по себестоимости последних по времени приобретения товаров (способ ЛИФО).

7.4. Учет готовой продукции

Учет наличия и движения готовой продукции по фактической себестоимости осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для ком-

плектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на счете 43 «Готовая продукция» не отражается. Фактические затраты по ним по мере продажи списываются со счетов учета затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи».

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».

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 этого счета.

При первом варианте, являющемся традиционным для отечественной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. 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.

Если фактическая себестоимость готовой продукции выше учетной стоимости, то отклонение списывают с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» дополнительной бухгалтерской проводкой. Превышение учетной стоимости над фактической отражается способом «красное сторно».

Списание готовой продукции может производиться по учетной стоимости. Одновременно на счета учета продаж списываются отклонения, относящиеся к проданной готовой продукции.

Пример 7.1

Организация осуществляет учет готовой продукции по фактической себестоимости. За отчетный период выпущена продукция основного производства на сумму 220 000 руб. Данная продукция реализована покупателю. Цена реализации — 324 500 руб., в том числе НДС (18 %) — 49 500 руб.

Бухгалтерские записи имеют вид:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство»

— 220 000 руб. — принята на учет готовая продукция, изготовленная в основном производстве;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка»

— 324 500 руб. — отражена задолженность покупателя по отгруженной продукции;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 49 500 руб. — начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

— 220 000 руб. — списана себестоимость отгруженной продукции;

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 55 000 руб. (324 500 руб. – 49 500 руб. – 220 000 руб.) — отражен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции.

Пример 7.2

Организация осуществляет учет готовой продукции по учетным ценам. За отчетный период выпущена продукция основного производства по фактической себестоимости на сумму 220 000 руб. (учетная цена — 218 000 руб.). Продукция реализована покупателю. Цена реализации — 324 500 руб., в том числе НДС (18 %) — 49 500 руб.

В бухгалтерском учете будут сделаны следующие записи:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 20 «Основное производство»

— 218 000 руб. — принята на учет готовая продукция по учетным ценам;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка»

— 324 500 руб. — отражена задолженность покупателя по отгруженной продукции;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 49 500 руб. — начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

— 218 000 руб. — списана себестоимость отгруженной продукции;

Дебет 43 «Готовая продукция»**Кредит 20 «Основное производство»**

— 2 000 руб. (220 000 руб. – 218 000 руб.) — списано отклонение между фактической и учетной стоимостью по выпущенной готовой продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»**Кредит 43 «Готовая продукция»**

— 2000 руб. — списано отклонение в себестоимости отгруженной продукции;

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**Кредит 99 «Прибыли и убытки»**

— 55 000 руб. (324 500 руб. – 49 500 руб. – 218 000 руб. – 2000 руб.) — отражен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции.

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 «Готовая продукция» по нормативной или плановой себестоимости. При этом по дебету счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), а по кредиту — нормативную или плановую себестоимость. Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» в дебет счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 90 «Продажи» и других счетов (10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 28 «Брак в производстве», 41 «Товары» и др.).

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» на последнее число месяца определяют отклонение фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой, которые списывают с кредита счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение фактической себестоимости продукции над нормативной или плановой (перерасход) списы-

вают дополнительной проводкой. Превышение нормативной или плановой себестоимости над фактической (экономия) — способом «красное сторно».

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» закрывается ежемесячно и сальдо на отчетную дату не имеет.

При использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от ее стоимости по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

Пример 7.3

Организация осуществляет учет готовой продукции по учетным ценам. За отчетный период выпущена продукция основного производства по фактической себестоимости на сумму 220 000 руб. (учетная цена — 218 000 руб.). Продукция реализована покупателю. Цена реализации — 324 500 руб., в том числе НДС (18 %) — 49 500 руб.

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 43 «Готовая продукция»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

— 218 000 руб. — принята на учет готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости;

Дебет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

Кредит 20 «Основное производство»

— 220 000 руб. — списаны фактические затраты на производство продукции;

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка»

— 324 500 руб. — отражена задолженность покупателя по отгруженной продукции;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 49 500 руб. — начислен НДС по реализованной продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

— 218 000 руб. — списана себестоимость отгруженной продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

— 2000 руб. — списано отклонение фактической производственной себестоимости готовой продукции от нормативной (плановой) себестоимости;

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**Кредит 99 «Прибыли и убытки»**

— 55 000 руб. (324 500 руб. – 49 500 руб. – 218 000 руб. – 2000 руб.) — отражен финансовый результат (прибыль) от продажи готовой продукции.

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают:

- по фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- по нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»);
- по неполной (сокращенной) фактической себестоимости (по прямым статьям расходов), когда общехозяйственные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- по неполной (сокращенной) нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и списании общехозяйственных расходов со счета 26 «Общехозяйственные расходы» на счет 90 «Продажи»).

7.5. Учет товаров

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.

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 «Товары» ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения 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 счетах 01 «Основные средства» или 10 «Материалы»).

К счету 41 «Товары» могут быть открыты субсчета:

41-1 «Товары на складах»;

41-2 «Товары в розничной торговле»;

41-3 «Тара под товаром и порожня» и др.

На субсчете 41-1 «Товары на складах» учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, в овощехранилищах, холодильниках и т.п.

На субсчете 41-2 «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.

На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожня» 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 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». 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 п. 13 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 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Одновременно на разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимостью по продажным ценам дебетуют счет 41 «Товары» и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

Пример 7.4

Организация розничной торговли приобрела товары. Согласно счету-фактуре поставщика:

<i>стоимость товаров</i>	<i>— 100 000 руб.</i>
<i>НДС (18 %)</i>	<i>— 18 000 руб.</i>
<i>стоимость тары</i>	<i>— 200 руб.</i>
<i>Итого к оплате</i>	<i>— 118 200 руб.</i>

Товары оприходованы с наценкой 15 %

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 41-2 «Товары в розничной торговле»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 100 000 руб. — на стоимость поступивших товаров;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным МПЗ»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 18 000 руб. — на сумму НДС по поступившим товарам;

Дебет 41-3 «Тара под товаром и порожня»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 200 руб. — на стоимость тары, поступившей с товаром;

Дебет 41-2 «Товары в розничной торговле»

Кредит 42-1 «Торговая наценка»

— 17 700 руб. $((100\,000\text{ руб.} + 18\,000\text{ руб.}) \times 15\%)$ — на сумму торговой наценки на поступивший товар.

Учет продажи товаров осуществляется в том же порядке, что и учет готовой продукции.

При признании выручки от продажи товаров при их отгрузке (отпуске) они списываются с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи».

Если выручка от продажи отгруженных (отпущенных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (для предприятий оптовой торговли), то отпущенные товары списывают с кредита счета 41 «Товары» в дебет счета 45 «Товары отгруженные», а после признания выручки — в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 45 «Товары отгруженные».

Организации розничной торговли, учитывающие товары по продажным ценам, по мере продажи товаров или их выбытия по другим причинам сумму торговой наценки списывают с кредита счета 42 «Торговая наценка» в дебет счета 90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные» 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 (в розничной торговле) может быть определена по проценту, исчисленному исходя из отношения суммы скидок или накидок на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 «Торговая наценка» (без учета сторнированных сумм) к сумме проданных за месяц товаров и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).

Пример 7.5

Организация розничной торговли реализует товар населению. Выручка от продажи товара по данным кассовых счетчиков — 76 000 руб. Сумма реализованной торговой наценки — 13 452 руб. (определена по специальному расчету). Расходы на продажу, относящиеся к реализованному товару, — 1250 руб. (по специальному расчету).

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 50 «Касса»

Кредит 90-1 «Выручка»

— 76 000 руб. — отражена выручка магазина;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 11 593 руб. (76 000 руб. : 118 × 18) — начислен НДС по реализованным товарам;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 41-2 «Товары в розничной торговле»

— 76 000 руб. — списана стоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»**Кредит 42-1 «Торговая наценка»**

— 13 452 руб. — сторнирована сумма торговой наценки, относящейся к реализованному товару;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»**Кредит 44 «Расходы на продажу»**

— 1250 руб. — списаны расходы на продажу, относящиеся к реализованному товару;

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»**Кредит 99 «Прибыли и убытки»**

— 609 руб. (76 000 руб. – 11 593 руб. – 76 000 руб. – (–13 452 руб.) – – 1250 руб.) — отражен финансовый результат (прибыль) от реализации товаров.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под готовой продукцией?
2. Какие стадии включает в себя процесс движения готовой продукции?
3. Какой счет предназначен для учета готовой продукции, выпущенной из производства?
4. Какие способы оценки готовой продукции предусмотрены действующим законодательством?
5. В чем состоит отличие учета готовой продукции по полной фактической и полной нормативной (плановой) себестоимости?
6. Приведите основные бухгалтерские записи на счетах бухгалтерского учета по выпуску готовой продукции по плановой (нормативной) себестоимости.
7. Какой способ оценки товаров применяется в организациях оптовой торговли?
8. Какой способ оценки товаров применяется в организациях розничной торговли?
9. Каким образом определяется сумма реализованной торговой наценки в организациях розничной торговли?
10. Какой бухгалтерской записью отражается списание себестоимости готовой продукции?

Глава 8

Учет труда и его оплаты

8.1. Значение и задачи учета труда и его оплаты

Право граждан на труд закреплено ст. 37 Конституции РФ, согласно которой каждый гражданин имеет право свободно распоряжаться своими способностями к труду, выбирать род деятельности или профессию.

Основным сборником законодательных установлений по вопросам организации и оплаты труда является Трудовой кодекс РФ от 30.12.01 г. № 197-ФЗ (ТК РФ). Трудовой кодекс РФ регулирует трудовые отношения всех работников, содействуя росту производительности труда, улучшению качества работы, повышению эффективности общественного производства и подъему на этой основе материального и культурного уровня жизни трудящихся, укреплению трудовой дисциплины и постепенному превращению труда на благо общества в первую жизненную потребность каждого трудоспособного человека.

В соответствии со ст. 129 ТК РФ **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.

Так, согласно ст. 135 ТК РФ системы заработной платы, размеры тарифных ставок, окладов, различного вида выплат устанавливаются:

- работникам организаций, финансируемых из бюджетов, — соответствующими законами и иными нормативными правовыми актами;

- работникам организаций со смешанным финансированием (бюджетное финансирование и доходы от предпринимательской деятельности) — законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций;
- работникам других организаций — коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами организаций, трудовыми договорами.

Регулирование оплаты труда и социально-трудовых взаимоотношений между работодателем и работниками на уровне отдельно взятой организации осуществляется в соответствии с принятыми в ней внутренними нормативными документами — договорами о труде, которые разрабатываются администрацией организации с участием представителей трудового коллектива. Договоры о труде могут заключаться:

- между работодателем и трудовым коллективом в лице уполномоченных ими лиц — коллективный договор;
- между работодателем и отдельными работниками — трудовой договор (контракт), договор о полной материальной ответственности и др.

Организация бухгалтерского учета расчетов с персоналом организации по оплате труда должна базироваться на полном объеме информации о всех льготах и соответствующих особенностях труда: вредность, переработка установленной продолжительности рабочего времени, изменение существенных условий труда, перевод на другую работу, простой не по вине работника.

В настоящее время *основными задачами учета расчетов с персоналом по оплате труда являются:*

- своевременное начисление зарплаты и прочих выплат работнику;
- соблюдение законности включения в себестоимость продукции (работ, услуг) сумм начисленной заработной платы и отчислений с нее;
- группировка показателей по труду и заработной плате для целей оперативного руководства.

Учет труда и заработной платы должен обеспечить оперативный контроль количества и качества труда, использования средств, включаемых в фонд оплаты труда и выплаты социального характера.

8.2. Формы и системы оплаты труда

В себестоимость продукции, работ и услуг включаются расходы на оплату труда рабочих и другого производственного персонала, исчисленные по принятым организацией системам и формам оплаты труда и отраженные на счете учета затрат основного производства.

В соответствии с законодательством организация самостоятельно разрабатывает и утверждает формы и системы оплаты труда работников, как числящихся в штате, так и привлекаемых со стороны для выполнения работ по договорам гражданско-правового характера.

Под **системой оплаты труда** понимают способ исчисления размеров вознаграждения, подлежащего выплате работникам организации в соответствии с произведенными ими затратами труда или по результатам труда.

Различают несколько систем оплаты труда, имеющих свои специфические особенности: тарифная, бестарифная, оплата труда на комиссионной основе, плавающие оклады.

При разработке системы оплаты труда закладываются три базовых элемента, определяющих в своем сочетании все виды оплаты труда:

- тарифные ставки;
- нормирование труда;
- формы оплаты труда.

ТК РФ (ст. 129) определяет **тарифную систему** как совокупность нормативов, с помощью которых осуществляется дифференциация заработной платы работников различных категорий.

Тарифная система содержит информацию о размере оплаты труда работников в зависимости от вида и качества работ. Подробные характеристики работ, а также требования, предъявляемые к квалификации исполнителя, содержат тарифно-квалификационные справочники.

В настоящее время основой построения системы тарифных ставок и окладов для дифференциации оплаты труда по основным тарифно-образующим факторам является минимальная заработная плата.

Минимальный размер оплаты труда (МРОТ) устанавливается одновременно на всей территории Российской Федерации феде-

ральным законом и не может быть ниже размера прожиточного минимума трудоспособного человека (ст. 133 ТК РФ).

На сегодняшний день МРОТ установлен Федеральным законом от 19.06.2000 г. № 82-ФЗ «О минимальном размере оплаты труда»:

- с 1 сентября 2005 г. — 800 руб. в месяц;
- с 1 мая 2006 г. — 1100 руб. в месяц.

Исходя из минимальной заработной платы и средней продолжительности рабочего времени, устанавливаемых в законодательном порядке, определяют минимальные размеры часовых тарифных ставок 1-го разряда.

Тарифная ставка — это фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда (трудовых обязанностей) определенной сложности (квалификации) за единицу времени.

Величина, отражающая сложность труда и квалификацию работника, называется **тарифным разрядом**.

Совокупность тарифных разрядов работ (профессий, должностей), определенных в зависимости от сложности работ и квалификационных характеристик работников с помощью тарифных коэффициентов, образует **тарифную сетку**.

Вторым элементом, определяющим систему оплаты труда, является **норма труда**. Норма труда представляет собой комплекс норм выработки, времени, объема обслуживания, численности, которые устанавливает администрация предприятия для своих работников в соответствии с определенным уровнем технологии, технического оснащения.

Третий элемент, определяющий систему оплаты труда, — **формы оплаты труда**. В зависимости от количества труда и времени формы оплаты труда делятся на две основные группы — повременную и сдельную. Каждую из них подразделяют на различные виды. Сдельная форма имеет следующие виды: прямая, сдельно-премиальная, сдельно-прогрессивная, косвенная и аккордная. Повременная форма оплаты труда бывает простая и повременно-премиальная.

Повременной называют оплату труда за определенное количество отработанного времени вне прямой зависимости от количества выполненных работ. За отработанное время обычно принимают календарный месяц (при месячной тарифной ставке) или час (при часовой тарифной ставке).

При повременной оплате труда установлены месячные оклады или тарифные ставки. Повременно оплачивают такой труд работников, который не поддается нормированию.

При *повременно-премиальной* системе в дополнение к повременной тарифной ставке для усиления материального стимулирования работникам начисляют премии, размер которых зависит от достижения отдельных показателей в работе.

При *сдельной форме* оплаты труда размер заработной платы зависит от объема выполненной работы и величины расценки.

Сдельная оплата труда может быть индивидуальной и коллективной. При *индивидуальной сдельной* оплате заработок начисляют по расценкам в зависимости от объема выполненных работ индивидуально каждым работником.

Наиболее распространенной системой сдельной формы оплаты труда является *сдельно-премиальная*. Рабочему кроме заработка по прямым сдельным расценкам выплачивается премия за выполнение и перевыполнение установленных показателей. Премии начисляются за фактически отработанное время на основании сдельного заработка.

При *сдельно-прогрессивной* системе оплата труда работников в пределах установленной исходной нормы (базы) производится по прямым сдельным расценкам, а сверх данной нормы — по повышенным. Увеличение сдельных расценок определяется в каждом случае по специальной шкале.

Доплата по этой системе устанавливается различными методами. Наиболее универсальным является следующий: вначале определяется часть заработка, начисленного по прямым расценкам за весь объем выполненной работы; полученная величина умножается на процент перевыполнения нормы выработки и на коэффициент увеличения сдельной расценки, взятый в соответствии с действующей шкалой прогрессивной оплаты.

Косвенная сдельная система служит для оплаты труда наладчиков технологического оборудования, слесарей-ремонтников, помощников мастеров и других вспомогательных рабочих, от результатов деятельности которых зависит производительность основных рабочих. Такая оплата может быть организована по отдельным расценкам, увеличивающимся на процент выполнения норм выработки в среднем по обслуживаемому участку.

При *аккордной* системе оплаты величина заработной платы устанавливается за весь объем работы, а не за каждое изделие или операцию. Эта система обычно сочетается с премированием за сокращение сроков выполнения аккордных заданий. Общая стоимость работ определяется на основе норм времени (выработки) и расценок. Аккордная система применяется на работах с длительным производственным циклом. Бригаде выдается аккордный наряд, предусматривающий весь комплекс основных и вспомогательных работ. В наряде указываются начало и окончание работ, а также суммы заработной платы с учетом качества.

Начисленную заработную плату можно подразделить на следующие виды: основную и дополнительную.

К *основной* относится плата, начисленная за отработанное время: оплата по тарифным ставкам и окладам, сдельным расценкам, доплаты, надбавки, премии.

Дополнительная заработная плата представляет собой установленные законом выплаты за не проработанное на предприятии время: оплата отпусков, выходных пособий при увольнении, льготные часы при укороченном рабочем дне для подростков и т.д.

8.3. Учет личного состава организации

Учет труда работников основывается на учете личного состава работников в разрезе их категорий (рабочие, служащие, производственный персонал, персонал, занятый в обслуживающих и вспомогательных производствах, и т.п.) и использования рабочего времени. Учет личного состава и использования рабочего времени в организации ведется в первичных учетных документах, к которым, в частности, относятся приказы (распоряжения) о приеме, увольнении и переводе работников на другую работу, о предоставлении отпусков, а также табели и личные карточки. Порядок учета работников и рабочего времени, отработанного физическими лицами, выполняющими для организации работу по договорам гражданско-правового характера (договор подряда, поручения и др.), определяется особенностями соответствующего договора.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, а также Указания по их запол-

нению утверждены постановлением Госкомстата России от 05.01.04 г. № 1.

Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты состоит из двух разделов:

- унифицированные формы по учету кадров;
- унифицированные формы по учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда.

При этом унифицированные формы по учету кадров предназначены для применения юридическими лицами всех форм собственности, а унифицированные формы по учету использования рабочего времени — юридическими лицами всех форм собственности, кроме бюджетных учреждений.

В утвержденные формы первичной учетной документации организации могут при необходимости вносить дополнительные реквизиты в соответствии с Порядком применения унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденным постановлением Госкомстата России от 24.03.99 г. № 20.

При приеме работника на работу по трудовому договору составляется *приказ (распоряжение) о приеме работника на работу* по форме № Т-1. В том случае, если в организацию принимается одновременно несколько работников, то на всех может быть оформлен один приказ по форме № Т-1а.

При оформлении приказа (распоряжения) о приеме на работу указываются следующие сведения:

- наименование структурного подразделения;
- профессия (должность);
- испытательный срок, если работнику устанавливается испытание при приеме на работу;
- условия приема на работу (в том числе указываются оклад или тарифная ставка) 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 о приеме на работу объявляется работнику(ам) под расписку.

На основании приказа о приеме на работу заполняются следующие документы:

- трудовая книжка работника;
- личная карточка работника (форма № Т-2 или № Т-2ГС(МС));
- лицевой счет работника (форма № Т-54 или № Т-54а).

Содержание приказа о приеме на работу должно соответствовать условиям заключенного трудового договора с работником (ст. 68 ТК РФ).

Личная карточка работника (форма № Т-2) заполняется на лиц, принятых на работу, сотрудником отдела кадров в одном экземпляре. На государственных служащих заполняются личные карточки государственного служащего по форме № Т-2ГС. Кроме того, на каждого научного и научно-педагогического работника кроме личной карточки заполняется в одном экземпляре и ведется *учетная карточка научного работника* (форма № Т-4).

Лицо, принимаемое на работу, подписывает личную карточку с указанием даты ее заполнения.

Прием на работу организацией осуществляется согласно утвержденному директором штатному расписанию. *Штатное расписание* (форма № Т-3) содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы.

Штатное расписание утверждается приказом руководителя организации или уполномоченным им лицом, изменения в штатное расписание также вносятся в соответствии с приказом вышеназванных лиц.

Переводы работников на другую работу оформляются *приказом (распоряжением) о переводе работника на другую работу* (форма № Т-5), который заполняется работником отдела кадров, подписывается руководителем организации или уполномоченным лицом и объявляется работнику под расписку. В данном приказе указывается оклад (тарифная ставка) по новому месту работы.

Одновременный перевод нескольких работников на другую работу может быть оформлен одним приказом по форме № Т-5а.

На основании приказа о переводе делаются отметки в следующих формах:

- в личной карточке (формы № Т-2 или № Т-2ГС(МС));
- лицевом счете (формы № Т-54 или № Т-54а);
- трудовой книжке.

Предоставление работнику отпуска оформляется *приказом (распоряжением) о предоставлении отпуска работнику* (форма № Т-6). При предоставлении отпуска нескольким работникам приказ составляется по форме № Т-6а.

Отпуск работникам предоставляется в соответствии с составленным *графиком отпусков* (форма № Т-7).

При увольнении работника составляется *приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)* (форма № Т-8), который заполняется работником кадровой службы, подписывается руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляется работнику под расписку.

На основании приказа делается запись в личной карточке (форма № Т-2 или № Т-2ГС), личном счете (форма № Т-54 или № Т-54а), трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «*Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)*».

На основании первичных документов о приеме на работу на работника открывается *лицевой счет* (форма № Т-54 или № Т-54а).

Лицевой счет заполняется в течение года. В нем справочно отражается следующая информация: год рождения работника, количество иждивенцев, паспортные данные, номер страхового пенсионного свидетельства, адрес места жительства. В личном счете в течение года проставляются отметки о приеме на работу и переводах с указанием отдела, должности и оклада. Кроме того, приводятся ежемесячно все виды произведенных начислений и удержаний. Исходя из них исчисляется средний заработок, необходимый для проведения начислений при оплате отпуска, по больничным листкам и т.д. На следующий год на каждого работника будет открыт новый лицевой счет.

По данным лицевого счета составляется *налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы с физических лиц* по форме № 1-НДФЛ, в которой определяется доход работника нарастающим итогом с начала года, налогооблагаемая база, сумма налога на доходы с физических лиц. Налоговая карточка служит основанием для составления справки о доходах физического лица, которую представляют в налоговые органы.

Кроме того, по каждому работнику составляется индивидуальная карточка учета сумм начисленных выплат и иных возна-

граждений, сумм начисленного единого социального налога, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. Индивидуальные карточки предназначены для определения налогооблагаемой базы для исчисления единого социального налога в части отчислений в федеральный бюджет, на социальное и пенсионное страхование.

Учет личного состава и рабочего времени ведется по группам работников, штатному и нештатному персоналу, местам производства работ, видам продукции (работ и услуг), изготовлением которых заняты работники.

При составлении отчетности и расчете различных показателей хозяйственной деятельности возникает необходимость определения списочной и среднесписочной численности организации.

Списочной является численность на определенный момент времени. В течение отчетного периода она меняется.

Для определения производительности труда, средней заработной платы, коэффициентов оборота, текучести и других показателей исчисляется среднесписочная численность работников за месяц.

Среднесписочную численность работников за отчетный месяц исчисляют путем суммирования списочной численности работников за каждый календарный день месяца (т.е. с 1-го по 30-е или 31-е число (для февраля — по 28-е или 29-е число)), включая праздничные (нерабочие) и выходные дни, и деления полученной суммы на число календарных дней месяца.

Численность работников списочного состава за выходной или праздничный (нерабочий) день принимается равной списочной численности работников за предшествующий рабочий день.

Численность работников списочного состава за каждый день должна соответствовать данным табеля учета использования рабочего времени работников, на основании которого устанавливается численность работников, явившихся и не явившихся на работу.

При определении среднесписочной численности работников следует иметь в виду, что некоторые работники списочной численности не включаются в среднесписочную численность.

К таким работникам относятся:

- женщины, находившиеся в отпусках по беременности и родам, лица, находившиеся в отпусках в связи с усыновлением новорожденного ребенка непосредственно из родиль-

ного дома, а также в дополнительном отпуске по уходу за ребенком;

- работники, обучающиеся в образовательных учреждениях и находившиеся в дополнительном отпуске без сохранения заработной платы, а также поступающие в образовательные учреждения, находившиеся в отпуске без сохранения заработной платы для сдачи вступительных экзаменов в соответствии с законодательством Российской Федерации.

При определении среднесписочной численности лица, работавшие неполное рабочее время в соответствии с трудовым договором или переведенные с письменного согласия работника на работу на неполное рабочее время, учитываются пропорционально отработанному времени в следующем порядке:

- определяется общее количество человеко-дней, отработанных этими работниками, для чего общее число отработанных человеко-часов в отчетном месяце делится на продолжительность рабочего дня исходя из продолжительности рабочей недели:

40 часов — на 8 часов (при пятидневной рабочей неделе) или на 6,67 часа (при шестидневной рабочей неделе);

36 часов — на 7,2 часа (при пятидневной рабочей неделе) или на 6 часов (при шестидневной рабочей неделе);

24 часа — на 4,8 часа (при пятидневной рабочей неделе) или на 4 часа (при шестидневной рабочей неделе);

- затем определяется средняя численность не полностью занятых работников за отчетный месяц в пересчете на полную занятость путем деления отработанных человеко-дней на число рабочих дней по календарю в отчетном месяце. При этом за дни болезни, отпуска, неявок (приходящиеся на рабочие дни по календарю) в число отработанных человеко-часов условно включаются часы по предыдущему рабочему дню (в отличие от методологии, принятой для учета количества отработанных человеко-часов).

Среднесписочная численность работников за квартал определяется путем суммирования среднесписочной численности работ-

ников за все месяцы работы организации в квартале и деления полученной суммы на три.

8.4. Учет рабочего времени

В целях контроля состояния трудовой дисциплины и начисления заработной платы, учета отработанного времени в организациях ведут табельный учет рабочего времени. Он обеспечивает контроль за фактически отработанным каждым работником временем и его недоиспользованием.

Продолжительность ежедневной работы (смены), порядок предоставления дней отдыха и другие вопросы использования рабочего времени предусматриваются графиками работы, утвержденными администрацией по согласованию с местной профсоюзной организацией. В условиях полутора- и двухсменной работы предприятия может применяться ленточный график, при котором работники выходят на работу не все одновременно, а группами в разные часы на протяжении рабочего дня. При этом разрешается введение суммированного учета рабочего времени с тем, чтобы продолжительность рабочего времени за месяц не превышала нормального числа рабочих часов, установленного для данной категории работников.

Учет использования рабочего времени ведется в *табелях учета рабочего времени* (форма № Т-13), который составляется в одном экземпляре уполномоченным лицом, подписывается руководителем структурного подразделения, работником кадровой службы и передается в бухгалтерию.

Отметки в таблице о причинах неявок на работу или о работе в режиме неполного рабочего дня, о работе в сверхурочное время и других отступлениях от нормальных условий работы должны быть сделаны только на основании документов, оформленных надлежащим образом (листок нетрудоспособности, справка о выполнении государственных обязанностей и т.п.).

Табель представляет собой именной список работников организации.

Табельный учет предполагает наблюдение за началом и окончанием рабочего дня, опозданиями и неявками, позволяет полу-

чить данные о фактически отработанном времени, составлять отчетность о наличии и движении работников, использовании рабочего времени и состоянии трудовой дисциплины.

В таблице учета рабочего времени указываются: табельный номер работника, фамилия, имя, отчество, количество отработанных часов, в том числе ночных, выходные дни, неявки на работу (по болезни, в связи с командировкой, отпуском, выполнением государственных и общественных обязанностей). Каждому конкретному дню присваивается стандартное условное обозначение.

Количество часов, отработанных работником в день, проставляется цифрами, в зависимости от установленной на предприятии рабочей недели, а следовательно, продолжительности рабочего дня.

По окончании месяца табель закрывается, т.е. в нем подсчитывается по каждому работнику: количество дней явок на работу, неявок по причинам, количество неотработанных часов (опоздания, преждевременный уход).

Табель учета рабочего времени служит основанием для начисления заработной платы при повременной форме оплаты труда. Расчет количества отработанных часов может осуществляться два раза в месяц или общим итогом за месяц.

При сдельной оплате труда учет труда работника производится на основании карточки учета выработки, маршрутного листа, наряда на работу и других документов на выполнение в течение месяца работы в соответствии с утвержденными нормами, выработками и расценками.

Наряд на работу представляет собой задание на выполнение определенного вида работ или услуг, производства продукции. По окончании работы в наряде делается отметка о конечных результатах труда по этому наряду. Аналогично оформляется и карточка учета выработки.

При выплате заработной платы работодатель обязан в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей денежной сумме, подлежащей выплате (ст. 136 ТК РФ).

Форма расчетного листка утверждается работодателем с учетом мнения представительного органа работников.

8.5. Начисление и выплата заработной платы

Расходы на оплату труда работников организации, в том числе не состоящих в ее штате, осуществляемые в соответствии с принятой организацией системой оплаты труда (включая премии, стимулирующие и компенсирующие выплаты), независимо от источников выплат учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», по кредиту которого показывается начисленная из всех источников сумма оплаты труда. По дебету отражаются 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.

Основным регистром, используемым для оформления расчетов с работниками по заработной плате, является расчетно-платежная ведомость. Это регистр аналитического учета, так как составляется в разрезе каждого табельного номера, по категориям работников, по видам оплат и удержаний.

Расходы организации на оплату труда работников формируют расходы по обычным видам деятельности (п. 5, 7 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н).

При повременной форме оплаты труда основанием для начисления заработной платы является табель учета рабочего времени (форма № Т-13), в котором отражается информация о количестве отработанного и неотработанного времени работников за текущий месяц.

Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных часов или дней.

Заработок работников, для которых установлены месячные оклады, определяют следующим образом: если работники отработали все рабочие дни месяца, их оплату составляют установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

Пример 8.1

Учетной политикой организации и трудовым договором определена повременная форма оплаты труда. В штате организации состоят 5 работников, которым установлены соответствующие оклады (табл. 8.1)

В октябре количество рабочих дней — 23. Работникам организации начислена заработная плата за месяц на сумму 48 287 руб. Работник Миронов И.И. отработал 18 дней, Нестеров В.Т. — 20 дней.

На сумму начисленной заработной платы в бухгалтерском учете составляется запись:

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

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают следующим образом:

**Дебет 07 «Оборудование к установке»,
08 «Вложения во внеоборотные активы»**

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— на сумму заработной платы, включаемой в первоначальную стоимость основных средств;

**Дебет 10 «Материалы»,
15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»**

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— на сумму заработной платы, включаемой в фактическую себестоимость материально-производственных запасов.

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражают по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого

Таблица 8.1

Начисление заработной платы работникам организации

(в рублях)

Ф И О	Оклад	Количество рабочих дней	Начислено за отработанное время	Оплата работы в выходные дни	Материальное поощрение	Оплата больничных	Всего начислено	Удержания		Сумма к выдаче	Сальдо расчетов по счету 70	
								Налог на доходы физических лиц	Материальный ущерб		Дебет	Кредит
Киселев Л П	12 000	23	12 000				12 000	1 092		10 908		10 908
Мионов И И	12 000	18	9 391				9 391	1 169		8 222		8 222
Веселова М Р	10 000	23	10 000				10 000	1 209		8 791		8 791
Нестеров В Т	9 000	20	7 826				7 826	896		6 930		6 930
Серова К А.	9 000	23	9 000				9 000	1 118		7 882		7 882
Итого октябрь	52 000		48 217				48 217	5 484		42 733		42 733

финансирования и в процессе получения внереализационных или операционных доходов, отражают по дебету счетов 91 «Прочие доходы и расходы», 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в ее имущество оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Организация может создавать резервы на предстоящую оплату отпусков и 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 96 «Резервы предстоящих расходов»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Такой же записью оформляют начисление работникам вознаграждений за выслугу лет.

Заработная плата в соответствии со ст. 136 ТК РФ выплачивается не реже чем каждые полмесяца в день, установленный правилами внутреннего трудового распорядка организации, коллективным договором, трудовым договором.

Выплата заработной платы работнику осуществляется, как правило, в месте выполнения им работы либо перечисляется на указанный работником счет в банке на условиях, определенных коллективным договором или трудовым договором.

При выплате заработной платы работодатель обязан в письменной форме извещать каждого работника о составных частях заработной платы, причитающейся ему за соответствующий период, размерах и основаниях произведенных удержаний, а также об общей денежной сумме, подлежащей выплате.

По общему правилу работодатель обязан оплачивать труд работника в денежной форме. Оплата в иных формах допускается

только по письменному заявлению работника и только в пределах 20 % от общей суммы заработной платы (ст. 131 ТК РФ).

Натуральная форма оплаты труда может быть предусмотрена коллективным или трудовым договором. В качестве оплаты труда работодатель вправе выдавать только ту продукцию или товары, свободный оборот которых разрешен законодательством.

Выплата заработной платы работникам из кассы отражается записью:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 50 «Касса».

Денежные средства на выплату заработной платы безналичным путем могут быть перечислены на счета работников по открытым у них вкладам в коммерческих банках, на счета работников, предназначенные для расчетов пластиковыми картами, и на текущие счета физических лиц.

Выплата заработной платы безналичным путем осуществляется на основе заявления работника, в котором должны быть указаны реквизиты его текущего счета, открытого коммерческим банком.

При открытии карточных счетов организация определяет категорию карточки, которая будет выдана работнику: расчетная карточка или кредитная карточка.

Расчетная (или дебетовая) карта — это выданная владельцу средств на банковском счете банковская карта, использование которой позволяет держателю банковской карты согласно условиям договора между эмитентом и клиентом распоряжаться денежными средствами, находящимися на его счете в пределах расходного лимита, установленного эмитентом, для оплаты товаров и услуг и/или получения наличных денежных средств. Естественно, что по таким картам операции ограничиваются суммой, заранее внесенной на счет держателя карты.

Кредитная карта — это банковская карта, использование которой позволяет держателю банковской карты согласно условиям договора с эмитентом осуществлять операции в размере предоставленной эмитентом кредитной линии и в пределах расходного лимита, установленного эмитентом, для оплаты товаров и услуг или получения наличных денежных средств.

Для выплаты заработной платы по карточным счетам, открытым в уполномоченном банке организации, составляется платеж-

ное поручение на общую сумму заработной платы, а не на каждого работника. В банк направляется список сотрудников и начисленные им суммы.

Выплата заработной платы безналичным путем отражается записью:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 51 «Расчетные счета».

При натуральной форме оплаты труда, т.е. выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др., составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 20 «Основное производство»,

23 «Вспомогательные производства»,

25 «Общепроизводственные расходы»,

44 «Расходы на продажу»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— на сумму начисленной заработной платы;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 90 «Продажи»,

91 «Прочие доходы и расходы»

— на сумму выданной продукции, товаров, материалов по ценам реализации, включая НДС;

Дебет 90 «Продажи»,

91 «Прочие доходы и расходы»

Кредит 43 «Готовая продукция»,

41 «Товары»,

10 «Материалы»

— на производственную себестоимость готовой продукции, фактическую себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты.

Правила списания банком денежных средств на выплату заработной платы работникам организации (клиента) также установлены законодательством.

При наличии на счете организации денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, эти средства списываются со счета в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание, т.е. в порядке календарной очередности (п. 1 ст. 855 ГК РФ).

Если же денежных средств, имеющихся на счете организации, недостаточно для удовлетворения всех предъявленных к нему требований, банк производит списание денежных средств в особом порядке, установленном п. 2 ст. 855 ГК РФ.

В соответствии с этим порядком списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчета по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, производится во вторую очередь.

Списание же средств по платежным документам самого предприятия на оплату труда работников производится в третью очередь.

8.6. Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда

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.

Размеры доплат и условия их выплаты предприятия устанавливают самостоятельно и фиксируют в коллективном или трудовом договоре.

В заработной плате определенные суммы составляют различные доплаты: за работу в ночное время и сверхурочное время, выходные и праздничные дни, временное замещение отсутствующего работника, классность и тому подобное.

Стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки за высокую квалификацию, профессиональное мастерство, работу с меньшей численностью, премии, вознаграждения и т.д.) определяются в пределах имеющихся средств.

Сверхурочной считается работа сверх установленной законом продолжительности рабочего дня. Данная работа согласно ст. 152 ТК РФ оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а 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 часов в

год. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

Согласно трудовому законодательству временем *ночной работы* считается время с 22 до 6 часов. Часы ночной работы оплачиваются в повышенном размере, предусмотренном трудовым договором, но не ниже размеров, установленных законодательством (ст. 154 ТК РФ).

Работа в выходной или нерабочий праздничный день (ст. 153 ТК РФ) оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по часовым (дневным) ставкам, — в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки;
- работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха.

Время вынужденных перерывов в работе, в течение которого работники находятся на предприятии, но не могут быть использованы, называется *простоем*. Время простоя по вине работника не оплачивается. Время простоя по причинам, не зависящим от работодателя и работника, если работник в письменной форме предупредил работодателя о наличии простоя, оплачивается в размере не менее $\frac{2}{3}$ тарифной ставки (оклада) (ст. 157 ТК РФ).

В соответствии со ст. 74 ТК РФ работодатель имеет право переводить работника на другую работу в связи с простоем с оплатой труда по выполняемой работе, но не ниже среднего заработка по прежней работе.

Доплата за совмещение производится в процентах к месячному заработку или к часовой тарифной ставке заменяемого работника.

За временное замещение может доплачиваться разница между окладами замещаемого и замещающего при условии, если временно заменяющий не является штатным заместителем.

Дополнительные выплаты работникам должны иметь документальное подтверждение (табель учета рабочего времени, приказы, распоряжения), при этом их сумма включается в налогооблагаемый доход для исчисления налога на доходы с физических лиц.

8.7. Средний заработок

Согласно трудовому законодательству в определенных случаях рабочим и служащим оплачивается неотработанное время. В основе расчета сумм таких выплат лежит *средний заработок*, правила исчисления и применения которого устанавливаются нормативными документами.

Порядок исчисления среднего заработка определен Положением «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы», утвержденным постановлением Правительства РФ от 11.04.03 г. № 213.

Положение определяет особенности порядка исчисления средней заработной платы (среднего заработка) для всех случаев определения ее размера, предусмотренных ТК РФ.

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат.

Расчет среднего заработка работника независимо от режима его работы производится исходя из фактически начисленной ему заработной платы и фактически отработанного им времени за 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты.

Средний заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние три календарных месяца (с 1-го до 1-го числа).

Средний дневной заработок, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска, определяется путем деления фактически начисленной суммы оплаты труда в расчетном периоде на количество фактически отработанных в этот период дней.

При исчислении продолжительности отпуска в календарных днях средний дневной заработок определяется путем деления суммы оплаты труда, фактически начисленной за расчетный период, на 3 и на среднемесячное количество календарных дней (29,6).

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 6-дневной рабочей недели.

Из расчетного периода исключаются:

- праздничные нерабочие дни, установленные законодательством Российской Федерации;
- не отработанные работником дни, за которые выплачивался или сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- дни нетрудоспособности, за которые работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;
- дополнительно оплачиваемые выходные дни, предоставленные работнику, воспитывающему ребенка-инвалида;
- время простоя по вине работника, в том числе из-за приостановки деятельности организации, цеха, производства;
- время простоя в связи с забастовкой, в которой работник не участвовал, но не имел возможности выполнять свою работу.

В случае отсутствия в отчетном периоде заработка средний заработок определяется исходя из суммы заработной платы, фактически начисленной за предшествующий период времени, равный расчетному.

Премии и другие выплаты стимулирующего характера, предусмотренные системой оплаты труда, включаются при подсчете среднего заработка в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения — не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;
- премии и вознаграждения за период работы, превышающий один месяц, — не более одной выплаты за одни и те же показатели в размере месячной части за каждый месяц расчетного периода;

- годовые премии и вознаграждения за выслугу лет — в размере $\frac{1}{12}$ за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения.

В тех случаях, когда время, приходящееся на расчетный период, было отработано не полностью, премии и другие выплаты стимулирующего характера учитываются при подсчете среднего заработка пропорционально отработанному времени (за исключением ежемесячных премий, выплачиваемых вместе с заработной платой за данный месяц).

8.8. Отпуска

Право на *ежегодный оплачиваемый отпуск* относится к числу основных трудовых прав каждого работника (ст. 21 ТК РФ).

Установленный федеральным законодательством ежегодный оплачиваемый отпуск гарантируется всем гражданам, работающим по трудовому договору (ст. 37 Конституции РФ) независимо от формы организации предприятия и степени занятости работника, а также места выполнения трудовых обязанностей, формы оплаты труда, занимаемой должности, срока трудового договора.

Отпуска для отдыха подразделяются на *основные* и *дополнительные*. Отличие между ними заключается в продолжительности, основаниях и порядке предоставления.

Основной отпуск гарантирован работнику независимо от того, где он работает и какую работу выполняет. Дополнительный отпуск предоставляют в случаях особых условий и характера работы.

Ежегодный основной оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью 28 календарных дней (ст. 115 ТК РФ).

Работник имеет право уйти в отпуск уже через 6 месяцев, непрерывно проработанных на одном предприятии (ст. 122 ТК РФ). Отпуск может быть продлен на дни временной нетрудоспособности.

Для равномерного предоставления отпусков работникам на предприятии составляется график отпусков, который представляет собой нормативный акт, обязательный для исполнения как администрацией, так и работниками.

Синтетический учет расчетов с работниками по оплате отпуска осуществляется с применением счета 70 «Расчеты с персоналом

по оплате труда». Как и основная заработная плата, сумма отпускных включается в основные расходы.

В том случае, если часть отпускных приходится на следующий месяц, в бухгалтерском учете она относится на расходы будущих периодов.

Если продолжительность отпуска затрагивает различные отчетные периоды, то сумму отпускных следует разделять между смежными отчетными периодами.

С этой целью следует применять счет 97 «Расходы будущих периодов». Сумму отпускных, приходящуюся на отчетный период, включают в основные расходы по мере начисления. Сумму отпускных, приходящуюся на следующий период, относят на счет 97 «Расходы будущих периодов» с последующим включением в расходы на продажу.

Пример 8.2

В декабре работнику предоставлен отпуск продолжительностью 17 дней. Из них 3 дня приходятся на декабрь и 14 дней — на январь. Для определения суммы отпускных принимают в основу расчета фактический заработок работника за три месяца, предшествующих месяцу отпуска: сентябрь — 2142 руб., октябрь — 2090 руб., ноябрь — 2140 руб.

Для определения средневзвешенной заработной платы сумму за три месяца делят на количество рабочих дней исходя из шестидневной рабочей недели.

Средневзвешенный заработок составил:

$(2142 \text{ руб.} + 2090 \text{ руб.} + 2140 \text{ руб.}) : 3 : 29,6 = 71,76 \text{ руб.}$

Сумма отпускных определяется путем умножения средневзвешенного заработка на число дней отпуска:

$71,76 \text{ руб.} \times 17 \text{ дн.} = 1\,219,92 \text{ руб.}$

В бухгалтерском учете по начисленным суммам отпускных будут составлены записи:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— $71,76 \text{ руб.} \times 3 \text{ дня} = 215,28 \text{ руб.}$ — на сумму отпускных в части, приходящейся на декабрь из расчета трех рабочих дней;

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— $71,76 \text{ руб.} \times 14 \text{ дн.} = 1\,004,64 \text{ руб.}$ — на сумму отпускных, приходящуюся на январь.

При увольнении работника организация либо выплачивает ему денежную компенсацию за все неиспользованные дни отпуска, либо предоставляет отпуск на основании письменного заявления работника (ст. 127 ТК РФ).

Расчет суммы компенсации отпуска при увольнении осуществляется в записке-расчете при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении) по форме № Т-61.

8.9. Пособие по временной нетрудоспособности

В соответствии с действующим законодательством все работники подлежат обязательному государственному социальному страхованию независимо от характера и длительности выполняемых работ.

Из средств этого фонда членам трудового коллектива выплачиваются пособия по временной нетрудоспособности. Данные пособия выдаются при заболевании (травме), связанной с утратой трудоспособности; санаторно-курортном лечении; болезни члена семьи в случае необходимости ухода за ним; карантине; временном переводе на другую работу в связи с заболеванием туберкулезом или профессиональными заболеваниями; протезированием с помещением в стационар протезно-ортопедического предприятия.

Порядок выплаты пособия регулируется Основными условиями обеспечения пособиями по государственному и социальному страхованию, утвержденными постановлением Совета Министров СССР и ВЦСПС от 23.02.84 г. № 191.

Основанием для назначения пособий служит выданный лечащим врачом листок нетрудоспособности, а при его утрате — дубликат этого листка. Дубликат выдает лечащий врач по предъявлении справки с места работы о том, что пособие по данному листку не выплачено. Пособие выдается с первого дня установления утраты трудоспособности и до ее восстановления или установления инвалидности.

Размер пособия при общем заболевании зависит от непрерывного стажа работы члена трудового коллектива: до 5 лет — 60 % заработка; от 5 до 8 лет — 80 % заработка; от 8 лет — 100 % заработка.

Независимо от непрерывности стажа в размере 100 % заработной платы выдается пособие: вследствие трудового увечья или профессионального заболевания; работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным в отношении льгот к инвалидам ВОВ; лицам, имеющим на своем иждивении трех и более детей, не достигших 16 (учащиеся — 18) лет; по беременности и родам; гражданам, подвергшимся воздействию радиации, вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС, и в других случаях, предусмотренных законодательством.

Сумма пособия по временной нетрудоспособности отражается записью:

Дебет 69-1 «Расчеты по социальному страхованию»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выплата пособия осуществляется обычно в сроки выдачи заработной платы.

Пособия по временной нетрудоспособности не подлежат обложению единым социальным налогом в соответствии со ст. 238 НК РФ. В то же время пособия по временной нетрудоспособности, в том числе пособия по уходу за больным ребенком, включаются в налогооблагаемую базу по налогу на доходы физических лиц (ст. 217 НК РФ).

8.10. Удержания и вычеты из заработной платы

Из начисленной работникам организации оплаты труда, в том числе по договорам 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 нотариальных контор в пользу юридических и физических лиц.

По инициативе организации через бухгалтерию из заработной 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 произ-

водству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; за товары, купленные в кредит, и др.

Общим правилом является ограничение размера всех удержаний 20 % выплачиваемой заработной платы (ст. 138 ТК РФ).

В случаях, предусмотренных федеральными законами, предельный размер удержаний может составлять до 50 % выплаты. Один из таких случаев предусматривает ТК РФ — когда удержание производится по нескольким исполнительным документам.

Самый высокий размер удержаний — до 70 % допускается в следующих случаях:

- удержание из заработной платы при отбывании исправительных работ;
- взыскание алиментов на несовершеннолетних детей;
- возмещение вреда, причиненного работодателем здоровью работника;
- возмещение вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца;
- возмещение ущерба, причиненного преступлением.

Налогообложение выплат работнику *налогом на доходы физических лиц* производится в порядке, предусмотренном главой 23 НК РФ.

Плательщиками НДФЛ являются физические лица, в пользу которых выплачиваются доходы, подлежащие налогообложению.

При этом на организацию, выплачивающую доходы в пользу физических лиц, п. 1 ст. 226 НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у физических лиц, в пользу которых начисляются и выплачиваются доходы, и уплате по принадлежности сумм налога на доходы.

Исчисление сумм налога производится организацией нарастающим итогом с начала года по итогам каждого месяца. Удержание начисленной суммы налога осуществляется непосредственно из доходов работника при их фактической выплате.

Организация обязана перечислить в бюджет суммы исчисленного и удержанного налога не позднее дня фактического получения в банке наличных денежных средств на выплату дохода (зарплаты), а также дня перечисления дохода со своих счетов в банке на счета работников либо по их поручению на счета третьих лиц (п. 6 ст. 226 НК РФ).

Налоговая ставка устанавливается в размере:

13 % — в отношении большей части доходов, получаемых физическими лицами, включая заработную плату и иные выплаты, производимые в пользу работников, вознаграждения за выполнение работ по договорам гражданско-правового характера и т.д.;

30 % — в отношении доходов физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации;

9 % — в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов;

35 % — в отношении таких доходов, как стоимость любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения 2000 руб. за налоговый период и др.

При определении налоговой базы учитываются все полученные налогоплательщиком в течение налогового периода доходы, включая заработную плату, оплату отпуска и больничных листов и иные виды доходов.

Налоговая база в отношении доходов, подлежащих обложению по налоговой ставке 13 %, определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Налоговым кодексом РФ установлены четыре вида налоговых вычетов:

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

Размер стандартных налоговых вычетов зависит от категории налогоплательщиков.

Работникам организации предоставляется вычет в размере 400 руб. за каждый месяц налогового периода и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 20 000 руб. Начиная с месяца, в котором доход превысил 20 000 руб., налоговый вычет не применяется.

Кроме того, работникам предоставляется налоговый вычет в размере 600 руб. на каждого ребенка и действует до месяца, в котором их доход, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысит 40 000 руб. Начиная с месяца, в котором указанный доход превысил 40 000 руб., налоговый вычет не применяется.

Налоговый вычет расходов на содержание ребенка производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, студента, курсанта в возрасте до 24 лет у родителей и супругов, опекунов или попечителей, приемных родителей.

Для предоставления налогового вычета на детей в бухгалтерию организации предоставляется заявление работника с указанием паспортных данных, справка о составе семьи, копии свидетельства о рождении детей, справки с места учебы детей.

Социальные налоговые вычеты предоставляются:

- в сумме доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели. Вычет не может превышать 25 % суммы полученного дохода;
- в сумме, уплаченной налогоплательщиком за свое обучение или обучение детей, но не более 38 000 руб.;
- в сумме, уплаченной за услуги по лечению налогоплательщика или его родителей, детей, но не более 38 000 руб.

Имущественные налоговые вычеты предоставляются:

- в суммах, полученных налогоплательщиком в налоговом периоде от продажи жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков и долей в указанном имуществе, находившихся в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих в целом 1 000 000 руб., а также в суммах, полученных в налоговом периоде от продажи иного имущества, находившегося в собственности налогоплательщика менее трех лет, но не превышающих 125 000 руб.;
- в сумме, израсходованной налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них, в размере фактически произведенных расходов, но не более 1 000 000 руб., а также в сумме, направленной на погашение процентов по целевым займам (кредитам), полученным от кредитных и иных организаций Российской Федерации и фактически израсходованным им на новое строительство либо приобретение на территории Российской Федерации жилого дома, квартиры или доли (долей) в них.

Профессиональные налоговые вычеты предоставляются индивидуальным предпринимателям и другим лицам, занимающимся частной практикой, налогоплательщикам, получающим доходы от выполнения работ (услуг) по договорам гражданско-правового характера, налогоплательщикам, получающим авторские вознаграждения или вознаграждения за создания, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства, вознаграждения авторам открытий, изобретений и промышленных образцов.

На сумму исчисленного налога на доходы физических лиц в учете составляется запись:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисление налога осуществляется с расчетного счета организации:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета».

К числу обязательных удержаний относят *удержания по исполнительным листам* в пользу физических лиц.

Алименты на содержание несовершеннолетних детей удерживаются с дохода работника как по основному месту работы, так и при работе по совместительству.

Перечень видов заработной платы и иного дохода, из которых производится удержание алиментов на несовершеннолетних детей, утвержден постановлением Правительства РФ от 18.07.96 г. № 841. Расходы на перевод алиментов по почте должны оплачиваться за счет средств работника, который уплачивает алименты.

Если место нахождения получателя алиментов неизвестно, удержанные суммы перечисляются на депозитный счет суда по месту нахождения организации.

Сумма алиментов, которая удерживается из дохода работника, определяется на основании исполнительного листа и нотариально заверенного соглашения об уплате алиментов.

Как правило, алименты удерживаются в следующем размере:

- на одного ребенка — $\frac{1}{4}$ дохода работника;
- на двух детей — $\frac{1}{3}$ дохода работника;
- на трех и более детей — $\frac{1}{2}$ дохода работника.

Размер этих долей может быть изменен (уменьшен или увеличен) судом с учетом материального или семейного положения сторон и иных заслуживающих внимания обстоятельств. Однако сумма, подлежащая взысканию в уплату алиментов, не может превышать 70 % заработка работника, уменьшенного на сумму налога на доходы физических лиц.

При удержании алиментов с работника, отработавшего неполный рабочий месяц из-за прогула, сумма алиментов определяется исходя из его заработной платы, исчисленной за полный рабочий месяц.

В бухгалтерском учете на сумму удержанных алиментов составляется запись:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Суммы алиментов могут перечисляться с расчетного счета или выплачиваться из кассы организации:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Кредит 50 «Касса»,
51 «Расчетные счета».

Работник организации в процессе своей трудовой деятельности может нанести организации *материальный ущерб* (потеря или порча имущества).

Порядок возмещения ущерба зависит от того, как оформлены отношения между организацией и работником.

Материальная ответственность работника исключается, если ущерб возник вследствие действия непреодолимой силы, нормального хозяйственного риска, крайней необходимости или необходимой обороны либо неисполнения работодателем обязанности по обеспечению надлежащих условий для хранения имущества, вверенного работнику.

Работодатель имеет право с учетом конкретных обстоятельств, при которых был причинен ущерб, полностью или частично отказаться от его взыскания с виновного работника.

Трудовое законодательство предусматривает ограниченную или полную материальную ответственность. При ограниченной

материальной ответственности работник должен возместить прямой ущерб в пределах своего среднего месячного заработка. При полной материальной ответственности работник должен возместить всю сумму расходов организации на восстановление поврежденного или приобретение нового имущества.

Сумма ущерба, которая не превышает среднемесячного заработка работника, удерживается из его заработной платы. Сумма ущерба, которая превышает среднемесячный заработок работника, взыскивается только в судебном порядке. В первом случае взыскание производится на основании приказа руководителя. Приказ должен быть издан не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного ущерба. Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный ущерб, а сумма ущерба превышает его среднемесячный заработок, взыскание осуществляется в судебном порядке.

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» 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 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами:

- 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» — на сумму внесенных платежей;
- 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — на сумму удержаний из заработной платы;
- 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» — на суммы недостач, которые по решению суда не могут быть взысканы с виновного лица.

На основании письменных заявлений работников могут производиться и другие удержания из заработной платы (например, в оплату взносов по договору страхования или договору о предоставлении услуг мобильной связи, членские и благотворительные взносы и т.д.).

Сумма платежей, удержанная из заработной платы на основании письменного заявления работника, отражается по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

8.11. Учет депонированной заработной платы

Не полученная работниками предприятий в установленный срок заработная плата считается депонированной.

В соответствии с п. 9 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденного решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22.09.93 г. № 40, организации имеют право хранить в своих кассах наличные денежные средства сверх установленных лимитов только для оплаты труда, выплаты пособий по государственному социальному страхованию и стипендий не свыше трех рабочих дней (для организаций, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, — до пяти дней), включая день получения наличных денег в банке.

По истечении указанных сроков кассир обязан:

1) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены выплаты заработной платы, пособий по социальному страхованию или стипендий, поставить штамп или сделать отметку от руки «Депонировано»;

2) составить реестр депонированных сумм;

3) в конце ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по ведомости и скрепить надпись своей подписью (если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись)»);

4) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп «Расходный кассовый ордер № ___».

Депонированные суммы заработной платы на следующий день, после истечения сроков их хранения, должны быть сданы на расчетный счет предприятия, открытый в учреждении банка. На сланные суммы оформляется расходный кассовый ордер.

Таким образом, депонирование производится только по тем суммам, по которым наличные средства, предназначенные для выдачи работникам, были получены в учреждении банка, но не выплачены по причине отсутствия работника на работе, неприбытия его для получения либо в случае, когда работник отказался получать деньги. При этом причины, по которым средства не получены, значения не имеют.

В бухгалтерском учете для учета сумм депонированной заработной платы предназначен субсчет 4 «Расчеты по депонированным суммам» счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При закрытии расчетно-платежной (платежной) ведомости суммы невыплаченной заработной платы отражаются в учете записью по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту субсчета 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Пример 8.3

Всего за месяц работникам основного производства по отдельной расчетно-платежной ведомости начислено заработной платы на сумму 150 000 руб

Из начисленной суммы заработной платы произведены удержания на сумму 36 900 руб., в том числе

– налог на доходы физических лиц — 31 200 руб.,

– алименты — 5700 руб

Сумма к выдаче — 113 100 руб.

В установленный для выдачи заработной платы за вторую половину месяца день в учреждении банка получены наличные средства для выплаты заработной платы. Одним из работников заработная плата в сумме 2250 руб не получена.

В бухгалтерском учете должны быть оформлены следующие записи по счетам учета:

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— 150 000 руб. — на сумму начисленной заработной платы;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 31 200 руб. — на сумму налога на доходы, причитающегося к уплате с сумм заработной платы за отчетный месяц;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

**Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
субсчет «Расчеты по алиментам»**

— 5700 руб. — на сумму алиментов, удержанную из заработной платы работников организации за отчетный месяц;

Дебет 50 «Касса»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 113 100 руб. — на сумму денежных средств, поступивших в кассу на выдачу заработной платы;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 50 «Касса»

— 110 850 руб. (113 100 руб. – 2250 руб.) — на сумму выданной заработной платы;

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»

— 2250 руб. — на сумму невыданной заработной платы, отнесенной на депонент.

Для отнесения сумм к депонированным необходим тот факт, что заработная плата выдавалась всем сотрудникам, но не была выдана отдельным из них, отсутствующим по каким-либо причинам в то время, когда в организации была организована выдача заработной платы.

Если общеустановленные сроки для выплаты заработной платы наступили, заработная плата начислена, а средства для выплаты заработной платы по каким-либо причинам (в том числе отсутствие временно свободных средств) в учреждении банка не получены, то не выплаченные в установленный срок суммы заработной платы депонироваться не должны.

Суммы депонированной заработной платы после закрытия расчетно-платежной ведомости подлежат сдаче на расчетный счет организации. При этом на сданные суммы составляется отдельный расходный кассовый ордер и оформляется запись:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 50 «Касса».

При сдаче таких средств на расчетный счет в назначении платежа указывается «депонированная заработная плата», что обязывает банковское учреждение учитывать данные средства отдельно.

Не востребованная работниками депонированная заработная плата хранится до истечения срока исковой давности, т.е. в течение трех лет, и выдается по первому требованию работника.

Выдача депонированных сумм отдельным работникам наличными осуществляется по расходному кассовому ордеру, а если получателей несколько, то может составляться отдельная платежная ведомость.

В соответствии с письмом Минфина России от 24.07.92 г. № 59 «О рекомендациях по применению учетных регистров бухгалтерского учета на предприятиях» аналитический учет расчетов с депонентами в части сумм своевременно не выданной заработной платы ведется в реестре (разработочная таблица № 11) или в книге учета депонированной заработной платы (форма № 8).

Книга (форма № 8) открывается на год. Для каждого депонента в ней отводится отдельная строка, по которой указывается табельный номер, фамилия, имя и отчество, депонированная сумма, а в дальнейшем делается отметка о ее выдаче.

Контрольные вопросы

1. Что понимается под формой и системой оплаты труда?
2. Как осуществляется учет личного состава и отработанного времени?
3. Как ведется аналитический учет начисления и выплаты заработной платы?
4. Что понимается под основной и дополнительной заработной платой?
5. Как рассчитывается средний заработок при оплате отпусков?
6. Как осуществляется выплата пособий по временной нетрудоспособности?
7. Каков порядок расчета доплат в связи с отклонениями от нормальных условий труда?
8. Назовите виды удержаний из заработной платы.
9. Каков порядок исчисления налога на доходы физических лиц?
10. Как ведется учет депонированной заработной платы?

Глава 9

Учет финансовых вложений

9.1. Понятие, классификация и задачи учета финансовых вложений

Бухгалтерский учет финансовых вложений регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденным приказом Минфина России от 10.12.02 г. № 126н.

Финансовые вложения могут быть осуществлены организацией в виде вложений:

- 1) в ценные бумаги (акции, государственные облигации, корпоративные облигации, депозиты, финансовые и товарные векселя, чеки и другие производные ценные бумаги);
- 2) вклады в уставные (складочные) капиталы;
- 3) предоставленные займы (долгосрочного и краткосрочного характера).

Финансовые вложения второй и третьей групп могут быть осуществлены в денежной и вещественных формах. Финансовые вложения являются высоколиквидным активом организации.

В настоящее время единой классификации финансовых вложений не существует, однако выделяют несколько классификационных признаков:

1) *по экономической сущности:*

- долевые (акции, вклады в уставный (складочный) капитал);
- долговые (облигации, депозитные сертификаты, чеки, предоставленные займы, товарные и финансовые векселя);
- производные (опционы, варранты, коносаменты, фьючерсы и форвардные контракты);

2) по эмитенту:

- эмитируемые государственными органами (государственные облигации);
- эмитируемые муниципальной властью;
- эмитируемые юридическими лицами;
- эмитируемые физическими лицами;

3) по сроку обращения:

- долгосрочные (более 12 месяцев);
- краткосрочные (до 12 месяцев);

4) в зависимости от обращения финансовых вложений в виде ценных бумаг на фондовом рынке:

- ценные бумаги, имеющие рыночную стоимость;
- ценные бумаги, по которым текущая рыночная стоимость не определяется.

Финансовые вложения принимаются к учету при одновременном выполнении следующих условий:

- наличие надлежаще оформленных документов, подтверждающих право собственности организации;
- переход к организации финансовых рисков (риск неплатежеспособности, риск изменения цены и т.д.);
- способность приносить организации экономические выгоды.

К финансовым вложениям не относятся:

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

Бухгалтерский учет финансовых вложений должен обеспечить выполнение следующих задач:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете операций по приобретению финансовых вложений и их выбытию;
- своевременное проведение переоценки финансовых вложений;
- правильное отражение формирования первоначальной стоимости финансовых вложений при их приобретении и выбытии;
- контроль сохранности финансовых вложений, принятых к бухгалтерскому учету;
- правильность начисления доходов по операциям с финансовыми вложениями;
- контроль за созданием и использованием резервов под обесценение финансовых вложений;
- правильное исчисление налогов, связанных с проведением операций с финансовыми вложениями;
- проведение инвентаризации финансовых вложений с целью выявления излишков и недостач;
- формирование полной и достоверной информации в бухгалтерской отчетности по наличию и движению финансовых вложений.

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

58-1 «Паи и акции»;

58-2 «Долговые ценные бумаги»;

58-3 «Предоставленные займы»;

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

9.2. Особенности оценки финансовых вложений

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости. Порядок формирования первоначальной стоимости зависит от способа поступления финансовых вложений.

Под первоначальной стоимостью понимается сумма фактических затрат, связанных с приобретением.

В первоначальную стоимость включают следующие затраты:

- стоимость приобретения финансовых вложений;
- стоимость информационных и консультационных услуг;
- стоимость комиссионных вознаграждений посредника;
- иные затраты, связанные с приобретением финансовых вложений.

Если организацией произведены затраты по информационным и консультационным услугам, а финансовые вложения не приобретены, то стоимость этих услуг включается в состав прочих расходов организации и отражается записью с дебета субсчета 91-2 «Прочие расходы» в кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Порядок формирования первоначальной стоимости финансовых вложений в виде ценных бумаг представлен в табл. 9.1.

В процессе хозяйственной деятельности финансовые вложения могут изменять свою стоимость. Для целей последующей переоценки они подразделяются на две группы:

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

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Возникающие разницы относятся на финансовые результаты, что отражается по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» или кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы».

Рассмотрим особенности переоценки финансовых вложений в виде ценных бумаг на конкретных примерах.

Пример 9.1

Организация «Импульс» имеет на балансе акции РАО «Газпром». По состоянию на 01.01.05 г. стоимость данных акций составляет 15 200 руб. Учетной политикой ОАО «Импульс» предусмотрена ежемесячная корректировка оценки финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость. По состоянию на 31.01.05 г. рыночная стоимость данных акций составляет 15 350 руб.

Таблица 9.1

**Порядок формирования первоначальной стоимости
финансовых вложений в виде ценных бумаг**

Способ поступления	Основание (документ)	Первоначальная стоимость	Пункт ПБУ 19/02
Поступление за плату (за счет собственных средств)	Договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, отчеты посредников	Сумма фактических затрат по приобретению	п. 9
Приобретение за плату (за счет заемных средств)	Договор займа, договор купли-продажи, договор оказания информационных, консультационных услуг, отчеты посредников	Сумма фактических затрат по приобретению + Сумма процентов по заемным средствам (до принятия к учету финансовых вложений)	п. 9
Получение в качестве вклада в уставный (складочный) капитал	Учредительный договор, акт приемки-передачи ценных бумаг	Согласованная стоимость	п. 12
Безвозмездное получение	Договор дарения, акт приемки-передачи ценных бумаг	1. Текущая рыночная стоимость на дату принятия к учету. 2. Стоимость возможной реализации на дату принятия к учету	п. 13
Получение в качестве расчетного средства	Договор поставки, дополнение к договору поставки, акт приемки-передачи ценных бумаг	Фактическая стоимость активов, переданных организацией в обмен на получение ценных бумаг	п. 14

По состоянию на 28 02 05 г. рыночная стоимость акций РАО «Газпром» составила 14 900 руб. В бухгалтерской отчетности по состоянию на 01 03 05 г. акции должны быть отражены по этой стоимости.

По состоянию на 01.02.05 г. данные активы должны быть отражены в отчетности по стоимости 15 350 руб. В бухгалтерском учете 31.01.05 г. будет сделана запись:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 150 руб. (15 350 руб. – 15 200 руб.) — отражена дооценка финансовых вложений вследствие повышения текущей рыночной стоимости.

28.02.05 г. организация произведет следующую корректировку:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 58-1 «Паи и акции»

— 450 руб. (15 350 руб. – 14 900 руб.) — произведена уценка финансовых вложений вследствие снижения их текущей рыночной стоимости.

Финансовые вложения, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, в бухгалтерской отчетности отражаются по первоначальной стоимости. По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью в течение срока их обращения относить на финансовые результаты.

Пример 9.2

Организация ОАО «Импульс» приобрела облигации ОАО «Мострансгаз». Фактическая стоимость приобретения облигаций — 8500 руб. Номинальная стоимость приобретенных облигаций составляет 10 000 руб. Срок обращения облигаций — 6 месяцев. Учетной политикой ОАО «Импульс» предусмотрен способ оценки облигаций по номинальной стоимости.

На сумму фактической стоимости приобретения облигаций оформляется следующая бухгалтерская запись:

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 8500 руб.

Ежемесячно разница между номинальной и первоначальной стоимостью приобретенных облигаций списывается пропорционально сроку их обращения:

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 250 руб. ((10 000 руб. – 8500 руб.) : 6 мес.).

При наличии признаков обесценения финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, ор-

ганизация должна осуществить проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости этих финансовых вложений.

Согласно п. 37 ПБУ 19/02 устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

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

Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует *резерв под обесценение финансовых вложений* за счет финансовых результатов организации (в составе операционных расходов). Учет резерва осуществляется на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Создание резерва отражается проводкой:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

В бухгалтерской отчетности стоимость таких финансовых вложений показывается по учетной стоимости за вычетом суммы образованного резерва под обесценение.

Если по результатам проверки на обесценение финансовых вложений выявляется повышение их расчетной стоимости, то сумма ранее созданного резерва под обесценение финансовых вложений корректируется в сторону его уменьшения и увеличения финансового результата (в составе операционных доходов):

Дебет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Финансовые вложения могут выбывать в следующих случаях:

- 1) вследствие погашения по истечении срока обращения;
- 2) при продаже за плату на вторичном рынке;

- 3) при передаче в качестве вклада в уставный капитал;
- 4) при безвозмездной передаче;
- 5) при передаче в качестве расчетного средства за поставленные ценности.

Выбытие финансовых вложений в бухгалтерском учете отражается на дату единовременного прекращения всех условий, определенных ПБУ 19/02. При выбытии финансовых вложений, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется одним из следующих способов:

- 1) по первоначальной стоимости каждой единицы бухгалтерского учета финансовых вложений;
- 2) по средней первоначальной стоимости;
- 3) по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (метод ФИФО).

Применение одного из методов предусматривается учетной политикой организации по определенной группе или виду финансовых вложений.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, оцениваются по первоначальной стоимости каждой выбывающей из приведенных единиц бухгалтерского учета финансовых вложений.

При выбытии финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки.

9.3. Учет долевых финансовых вложений

Под *долевыми* финансовыми вложениями понимаются вложения сторонних организаций в акции с целью участия в управлении организацией или получения спекулятивного дохода, а также приобретение доли в уставном капитале сторонних организаций (паи) с целью участия в управлении организацией.

Данная группа финансовых вложений подтверждает долю собственника этих финансовых вложений в уставном капитале сторонней организации.

Общая классификация долевых финансовых вложений представлена на рис. 9.1.

Долевые финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат на их приобретение за плату.

Вложения в виде акций могут быть оплачены денежными средствами, в том числе и валютными, а также имуществом, передаваемым в оплату акций по согласованной стоимости.

Приобретение долей в уставном (складочном) капитале оформляется учредительным договором. Доли в уставном (складочном) капитале оплачиваются денежными средствами или имуществом организации по согласованной стоимости, определенной в учредительном договоре. Особенностью приобретения долей в уставном (складочном) капитале (паи) является отсутствие «на руках» инвестора ценной бумаги.

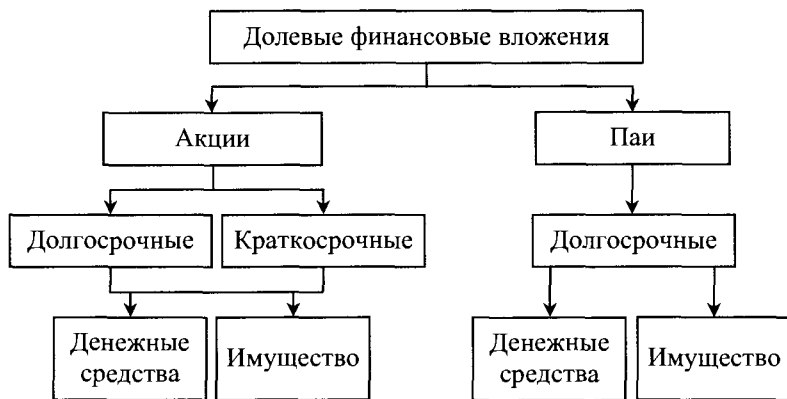


Рис. 9.1. Классификация и виды долевых финансовых вложений

Если долевые финансовые вложения оплачиваются валютными средствами (счет 52 «Валютные счета»), то на дату перехода права собственности, т.е. приобретения, данные активы должны быть отражены в валютном и рублевом эквиваленте. Пересчет в рублевый эквивалент осуществляется по курсу Центрального банка РФ на дату принятия финансовых вложений к бухгалтерскому учету.

Валютные курсовые разницы отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы» по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» — отрицательные разницы (при падении курса иностранной валюты), по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» — положительные (при увеличении курса).

Для учета долевых финансовых вложений предназначен субсчет 58-1 «Паи и акции».

Пример 9.3

Организация «Вега» приобрела 10 акций за 12 000 руб. Номинальная стоимость одной акции — 1000 руб. Стоимость консультационных услуг, оказанных сторонней организацией, составила 118 руб., в том числе НДС (18 %) — 18 руб

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 12 000 руб. — отражена стоимость приобретенных акций на основании акта приема ценных бумаг и выписки с расчетного счета;

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 100 руб. — на сумму консультационных услуг;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 18 руб. — на сумму НДС по услугам консультационной фирмы.

Таким образом, первоначальная стоимость купленных акций составляет 12 100 руб. Стоимость одной акции — 1210 руб. Если акции приобретаются через посредника, то первоначальная стоимость увеличивается на величину комиссионных вознаграждений.

На практике в оплату стоимости акций может быть передано имущество, отличное от денежных средств.

Передача имущества в качестве вклада в уставный капитал отражается без применения счетов 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы».

В соответствии с п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденных приказом Минфина России от 13.10.03 г. № 91н, выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал,

паевой фонд в размере его остаточной стоимости отражается в бухгалтерском учете по дебету счета учета расчетов и кредиту счета учета основных средств.

Ранее на возникающую задолженность по вкладу в уставный (складочный) капитал, паевой фонд производится запись по дебету счета учета финансовых вложений в корреспонденции с кредитом счета учета расчетов на величину остаточной стоимости объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал, паевой фонд, а в случае полного погашения стоимости такого объекта — в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты.

Пример 9.4

В качестве вклада в уставный капитал переданы основные средства по согласованной стоимости 75 000 руб. Первоначальная стоимость основных средств — 70 000 руб. Сумма накопленной амортизации за период эксплуатации — 20 000 руб.

Передача основных средств отражается в учете следующими записями:

Дебет 58-1 «Паи и акции»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 75 000 руб. — отражена сумма задолженности по вкладу в уставный капитал;

Дебет 01 «Основные средства»,

субсчет «Выбытие основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»

— 70 000 руб. — отражена первоначальная стоимость передаваемого объекта основных средств;

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 01 «Основные средства»,

субсчет «Выбытие основных средств»

— 20 000 руб. — отражена сумма начисленной амортизации;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 01 «Основные средства»,

субсчет «Выбытие основных средств»

— 50 000 руб. (70 000 руб. — 20 000 руб.) — списана остаточная стоимость передаваемого объекта основных средств;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 25 000 руб. (75 000 руб. – 50 000 руб.) — отражена разница между оценкой вклада, в счет оплаты которого передается объект основных средств, и остаточной стоимостью передаваемого объекта.

9.4. Учет долговых финансовых вложений

Под долговыми финансовыми вложениями понимают финансовые вложения в долговые ценные бумаги или предоставленные займы. Долговые финансовые вложения в виде ценных бумаг (государственных облигаций, облигаций организаций, чеков, депозитов, финансовых векселей и товарных переводных векселей) подтверждают обусловленное требование по возврату долга, указанного в тексте ценной бумаги, ее владельцу.

Предоставленные займы — это долговые обязательства по предоставлению денежных средств или иного имущества, минуя учреждения банка, одним юридическим или физическим лицом другому юридическому (физическому лицу).

Долговые ценные бумаги принимаются к учету в соответствии с требованиями ПБУ 19/02.

По долговым ценным бумагам, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, разрешается разницу между их первоначальной стоимостью и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере причитающегося по ним в соответствии с условиями выпуска дохода, относить на финансовые результаты организации.

Бухгалтерский учет долговых ценных бумаг осуществляется на субсчете 58-2 «Долговые ценные бумаги».

Учет доходов по долговым ценным бумагам осуществляется по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы» в корреспонденции с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Пример 9.5

Организация приобретает пакет облигаций. Срок обращения облигаций — 4 года. Для приобретения облигаций посреднику перечислено с расчетного счета 15 000 руб.

Согласно отчету посредника стоимость приобретения облигаций составила 12 000 руб., комиссионное вознаграждение — 1416 руб. (в том числе НДС — 216 руб.)

Номинальная стоимость пакета облигаций — 18 000 руб

Облигации приняты к учету. По окончании отчетного года начислен доход по облигациям в сумме 2000 руб.

Ученой политикой организации предусмотрен учет облигаций по номинальной стоимости.

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 15 000 руб. — перечислены денежные средства посреднику для приобретения облигаций;

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 12 000 руб. — на стоимость приобретенных облигаций;

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 1200 руб. — на сумму комиссионного вознаграждения посредника;

Дебет 19 «НДС по приобретенным ценностям»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 216 руб. — на сумму НДС по услугам посредника.

Таким образом, в учете инвестора облигации отражаются по фактической (первоначальной) стоимости — 13 200 руб. (12 000 руб. + 1200 руб.).

По мере начисления дохода по облигациям в учете оформляются записи.

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 2000 руб. — начислен доход по облигациям;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 2000 руб. — получен доход по облигациям;

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 1200 руб. ((18 000 руб. – 13 200 руб.) : 4 года) — списывается разница между номинальной и фактической стоимостью приобретенных облигаций по мере начисления доходов пропорционально сроку обращения облигаций.

Последние три бухгалтерские записи производятся в течение трех последующих лет, что позволяет к концу четвертого года по дебету счета 58-2 «Долговые ценные бумаги» сформировать их номинальную стоимость.

Если фактическая стоимость приобретенных облигаций выше их номинальной стоимости, то разница между номинальной и фактической (первоначальной) стоимостью списывается с кредита субсчета 58-2 «Долговые ценные бумаги» в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы» по мере начисления доходов по облигациям пропорционально сроку их обращения.

К долговым финансовым вложениям относятся *предоставленные займы*. Учет займов осуществляется на субсчете 58-3 «Предоставленные займы» с выделением в аналитическом учете их видов: долгосрочных и краткосрочных. Займы могут быть предоставлены деньгами и имуществом.

Согласно п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации» сумма процентов по предоставленному займу в учете инвестора подлежит включению в состав прочих операционных доходов. Согласно подп. 15 п. 3 ст. 149 НК РФ оказание финансовых услуг заемодатцем по предоставлению займа в денежной форме не является объектом обложения НДС.

Пример 9.6

Организация предоставила денежный заем юридическому лицу сроком на 6 месяцев в сумме 100 000 руб. под 30 % годовых. Согласно договору проценты начисляются и выплачиваются ежемесячно. По истечении указанного срока получены средства в погашение займа.

Бухгалтерские записи по предоставлению займа имеют следующий вид:

Дебет 58-3 «Предоставленные займы»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 100 000 руб. — предоставлен краткосрочный заем;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 2500 руб. ($100\,000 \text{ руб.} \times 30\% : 12 \text{ мес.}$) — начислены проценты по предоставленному займу (оформляется ежемесячно);

Дебет 51 «Расчетные счета»

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 2500 руб. — получены проценты по договору займа (оформляется ежемесячно);

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 58-3 «Предоставленные займы»

— 100 000 руб. — зачислены средства, полученные в погашение займа.

В хозяйственной практике российских организаций широкое распространение получили финансовые вложения в виде *векселей*. Вексель — это разновидность долгового обязательства, составленного в строго определенной форме, дающее беспорное право требовать уплаты обозначенной в векселе суммы по истечении срока, на который он выписан. В зависимости от функций в хозяйственной практике различают товарные векселя (оформляющие договоры коммерческого кредита, связанные с куплей-продажей товарно-материальных ценностей) и финансовые векселя (оформляющие отношения по договору займа). В зависимости от участников сделки различают векселя простые (не более двух участников) и переводные (плательщиком по векселю не является векселедатель).

Природа векселя двойственна. С одной стороны, он оформляет гражданско-правовые отношения (договоры поставки, купли-продажи, кредита), а с другой — вексель сам является объектом купли-продажи.

В соответствии с требованиями ПБУ 19/02 финансовый вексель является объектом финансовых вложений и принимается к учету в сумме фактических затрат по первоначальной стоимости. Планом счетов для учета финансового векселя предназначен субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги», к которому целесообразно в рабочем плане счетов предусмотреть отдельный субсчет второго порядка «Векселя». Аналитическими регистрами по учету финансового векселя выступают книга учета ценных бумаг, ведомость движения векселей, карточка движения векселя и книга регистрации полученных (выданных) векселей.

Рассмотрим бухгалтерские записи по движению финансовых векселей на конкретных примерах.

Пример 9.7

Организация «Альфапластик» приобретает финансовый вексель «Проминвестбанка» за 96 000 руб. Номинальная стоимость векселя — 100 000 руб. Вексель процентный — 20 % годовых, срок обращения — 1 год. По истечении указанного срока данный вексель погашен банком

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 58-2 «Долговые ценные бумаги. Вексель»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 96 000 руб. — отражена первоначальная стоимость приобретенного векселя;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 20 000 руб. (100 000 руб. × 20 %) — начислены проценты по векселю;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 20 000 руб. — получены проценты по векселю по истечении срока обращения в момент погашения векселя;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 100 000 руб. — зачислены средства от погашения векселя;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 58-2 «Долговые ценные бумаги. Вексель»

— 96 000 руб. — списана первоначальная стоимость погашенного векселя;

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 24 000 руб. (100 000 руб. – 96 000 руб. + 20 000 руб.) — отражен финансовый результат от погашения векселя (прибыль).

Финансовый вексель может быть использован в качестве расчетного средства за поставленные ценности.

Пример 9.8

Организация имеет на балансе финансовый вексель номинальной стоимостью 100 000 руб. Первоначальная стоимость векселя — 95 000 руб. Организация имеет кредиторскую задолженность перед поставщиком товаров в сумме 94 400 руб. (в том числе НДС (18 %) — 14 400 руб.). В оплату задолженности поставщику передан финансовый вексель.

В бухгалтерском учете оформляются проводки:

Дебет 41-1 «Товары на складах»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 80 000 руб. (94 400 руб. – 14 400 руб.) — приняты к учету поступившие товары;

Дебет 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 14 400 руб. — отражена сумма НДС по поступившим товарам;

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»**Кредит 91-1 «Прочие доходы»**

— 94 400 руб — в оплату кредиторской задолженности передан финансовый вексель;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»**Кредит 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»**

— 14 400 руб — предъявлен к вычету НДС по поступившим товарам;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»**Кредит 58-2 «Долговые ценные бумаги. Вексель»**

— 95 000 руб. — списана первоначальная стоимость переданного векселя;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»**Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»**

— 600 руб. (95 000 руб. – 94 400 руб) — отражен финансовый результат от передачи векселя (убыток).

Организация может предъявить вексель к погашению в учреждение банка раньше установленного срока. Как правило, сумма поступивших денежных средств при погашении векселя раньше срока меньше номинальной стоимости векселя и может быть ниже его учетной стоимости. Такие операции называются операциями по дисконтированию векселей. Сумма дисконта в данном случае будет отражаться как отрицательный финансовый результат (убыток).

Контрольные вопросы

1. Какие активы относятся к финансовым вложениям?
2. В какой оценке финансовые вложения принимаются к учету у инвестора?
3. В какой оценке принимаются к учету финансовые вложения в виде вклада в уставный капитал?
4. Какие первичные документы являются основанием для принятия к учету финансовых вложений?
5. Какие счета предназначены для учета финансовых вложений по их видам?

6. Какой бухгалтерской записью оформляется приобретение финансовых вложений?
7. Какой бухгалтерской записью отражается оплата комиссионного вознаграждения посредника при покупке ценных бумаг?
8. Для каких целей предусмотрено создание резерва под обесценение финансовых вложений?
9. Какой бухгалтерской записью отражается создание резерва под обесценение финансовых вложений?
10. Какой бухгалтерской записью отражается начисление доходов по операциям финансовых вложений?
11. Какие методы оценки финансовых вложений применяются при их выбытии?

Глава 10

Учет денежных средств и операций в иностранной валюте

10.1. Значение и задачи учета денежных средств

Расчеты между организациями, а также между организациями и физическими лицами могут осуществляться безналичным путем и наличными денежными средствами. Наличные расчеты с юридическими и физическими лицами осуществляются через кассы организаций или операционные кассы. Средством платежа в расчетах выступают денежные средства.

Основным нормативным документом, устанавливающим правила учета кассовых операций, является Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденный решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22.09.93 г. № 40.

Кардинальные изменения в порядке осуществления наличных денежных расчетов произошли с введением в действие с 28 июня 2003 г. Федерального закона от 22.05.03 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт». Данный Закон заменил ранее действующий Закон РФ от 18.06.93 г. № 5215-1 «О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением». Согласно п. 1 ст. 2 Федерального закона от 22.05.03 г. № 54-ФЗ контрольно-кассовая техника, включенная в государственный реестр, должна применяться в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг. Это означает, что контрольно-кассовая техника должна применяться не только при

расчетах с населением, но и с юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями.

Обслуживающие банки и налоговые органы контролируют условия соблюдения кассовой дисциплины на основании Положения о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации от 05.01.98 г. № 14-П, утвержденного Советом директоров Центрального банка РФ от 19.12.97 г. № 47, и Кодекса РФ об административных правонарушениях.

В соответствии с этими документами все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

- приходить получать наличные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков;
- производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами — в пределах установленной Центральным банком РФ суммы;
- для осуществления наличных расчетов иметь кассу и кассовую книгу. Хранить в кассе наличные деньги в пределах установленного банком лимита;
- прием наличных денег от населения производить с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

10.2. Организация кассовых операций и их документирование

В соответствии с п. 3 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации для хранения денег и осуществления кассовых операций руководители организаций обязаны оборудовать кассу. Касса должна располагаться в изолированном помещении, предназначенном для приема, выдачи и временного хранения наличных денег.

Для обеспечения надежной сохранности наличных денежных средств и ценностей помещение кассы должно отвечать следующим требованиям:

- быть изолированным от других служебных и подсобных помещений;

- располагаться на промежуточных этажах многоэтажных зданий. В двухэтажных зданиях кассы размещаются на верхних этажах. В одноэтажных зданиях рекомендуется окна кассового помещения оборудовать внутренними ставнями;
- иметь капитальные стены, прочные перекрытия пола и потолка, надежные внутренние стены и перегородки;
- закрываться на две двери: внешнюю, открывающуюся наружу, и внутреннюю, изготовленную в виде стальной решетки, открывающейся в сторону внутреннего расположения кассы;
- оборудоваться специальным окошечком для выдачи денег;
- иметь сейф (металлический шкаф) для хранения денег и ценностей, в обязательном порядке прочно прикрепленный к строительным конструкциям пола и стены стальными ершами;
- располагать исправным огнетушителем.

Помещение кассы должно быть оборудовано охранной и охранно-пожарной сигнализацией.

Сумма наличных денег, которую можно оставлять в кассе на конец рабочего дня, ограничена. Это ограничение называется лимитом остатка наличных денег в кассе, или просто лимитом остатка кассы.

В соответствии с Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации и Положением о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации все организации независимо от организационно-правовой формы должны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков на соответствующих счетах на договорных условиях. Поступающие в кассы наличные денежные средства подлежат сдаче в банк для последующего зачисления на счета организации.

В кассе могут храниться наличные деньги в пределах лимитов, устанавливаемых обслуживающими банками по согласованию с руководителями предприятий. Лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается ежегодно всем предприятиям независимо от организационно-правовой формы и сферы деятельности, имеющим кассу и осуществляющим налично-денежные расчеты.

Лимит остатка кассы определяется исходя из объемов налично-денежного оборота предприятия с учетом особенностей режима

его деятельности, порядка и сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей.

Лимит остатка кассы устанавливается:

- для организаций, имеющих денежную выручку и сдающих наличные денежные средства в учреждения банков или предприятия Минсвязи России ежедневно в конце рабочего дня, — в размерах, необходимых для обеспечения нормальной работы предприятий с утра следующего дня;
- для организаций, имеющих денежную выручку и сдающих наличные денежные средства в учреждения банков или предприятия Минсвязи России на следующий день, — в пределах среднедневной выручки наличными деньгами;
- для организаций, имеющих денежную выручку и сдающих наличные денежные средства в учреждения банков или предприятия Минсвязи России не ежедневно, — в зависимости от установленных сроков сдачи и суммы денежной выручки;
- для организаций, не имеющих денежной выручки, — в пределах среднедневного расхода наличных денег (кроме расходов на заработную плату, выплаты социального характера и стипендии).

Операции по движению денежных средств оформляются с применением унифицированных форм первичной документации, утвержденных постановлением Госкомстата России от 18.08.98 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»: приходный кассовый ордер (форма № КО-1), расходный кассовый ордер (форма № КО-2), журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма № КО-3), кассовая книга (форма № КО-4), книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Расчеты наличными денежными средствами могут осуществляться организацией с юридическими и физическими лицами. Денежные средства в кассу организации могут поступать:

- с расчетного счета организации;
- от покупателей и заказчиков;
- при возврате неиспользованных сумм подотчетными лицами;

- при погашении ссуды, выданной сотрудникам организации;
- в виде возмещения причиненного материального ущерба;
- при получении займов (кредитов) по договорам с юридическими и физическими лицами.

Поступление наличных денег в кассу организации оформляется приходным кассовым ордером (форма № КО-1).

При поступлении денежных средств в кассу с расчетного счета организации могут предварительно подавать заявку, в которой указывают наименование организации, номер расчетного счета, а также дату получения денежных средств и запрашиваемую сумму.

Право на получение денежных средств с расчетного счета оформляется организацией посредством выписки денежного чека. Чеки сброшюрованы в чековую книжку, которые организация получает в уполномоченном банке на основе специального заявления.

При поступлении денежных средств в кассу организации от покупателей и заказчиков основанием является счет-фактура на отгруженный товар или счет на предварительную оплату под предстоящую отгрузку товара покупателям.

Поступление денежных средств в кассу организации в виде возврата подотчетных сумм осуществляется на основании авансового отчета (форма № АО-1, утвержденная постановлением Госкомстата России от 01.08.01 г. № 55). В авансовом отчете отражается сумма денежных средств, выданная подотчетному лицу, документально подтвержденный расход, а также остаток, сумма которого возвращается в кассу.

Выдача наличных денег из кассы производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или другим надлежащим образом оформленным документам. При этом на них ставится специальный штамп с реквизитами расходного кассового ордера.

Основными направлениями выбытия денежных средств являются:

- сдача остатка денежных средств сверх установленного лимита в банк с зачислением на расчетный счет;
- оплата за поступившие материальные ценности, оказанные услуги и выполненные работы;
- выдача под отчет на командировочные и хозяйственные расходы;

- выплата заработной платы и депонированных сумм;
- выплата пособий социального характера;
- выплата материального поощрения и материальной помощи;
- выдача ссуд и займов.

При выдаче наличных денежных средств необходимо учитывать, что:

- наличные деньги, полученные в банках, расходуются только на цели, указанные в чеке, на основании которого банк выдает наличные;
- предприятия, имеющие постоянную денежную выручку, не имеют права накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов, даже если эти деньги планировалось направить на оплату труда или другие предстоящие расходы;
- любая выдача наличности в основном производится в сроки, согласованные предприятием с обслуживающими учреждениями банков. Но для расчетов с увольняемыми работниками и уходящими в отпуск деньги выдаются независимо от установленных сроков.

Расходный кассовый ордер заполняется в одном экземпляре. Он состоит из двух составляющих: «распорядительной» и «оправдательной» частей. Распорядительная часть содержит указание на выдачу денежных средств в соответствии с указанным основанием. Оправдательная часть служит распиской в получении денежных средств лица, указанного в распорядительной части расходного кассового ордера.

Пунктом 21 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации определено, что приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3). Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

В журнале регистрации приходные и расходные кассовые ордера регистрируются отдельно. Приходные ордера регистрируют в разделе «Приходный документ», расходные — в разделе «Расход-

ный документ». По каждому документу отражается дата его составления, номер, сумма и целевое назначение. Нумерация приходных и расходных кассовых ордеров осуществляется с начала отчетного года в порядке возрастания отдельно по приходу и расходу.

Основным документом, в котором отражаются все поступления и выдача наличных денег организации в течение отчетного года, является кассовая книга (форма № КО-4).

Правила ведения кассовой книги регламентированы Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации и должны выполняться кассиром при ее заполнении.

Кассовая книга является регистром аналитического учета. Организация ведет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. На последней странице книги делается надпись: «В настоящей книге всего пронумеровано _____ листов» и проставляются подписи руководителя и главного бухгалтера организации.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них заполняется кассиром как первый экземпляр, вторая (без горизонтальных линеек) заполняется кассиром как второй экземпляр через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Первые остаются в кассовой книге, вторые (отрывные) являются отчетом кассира и до конца операций за день не отрываются.

Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге. Операции по получению и расходованию иностранной валюты также записываются в кассовую книгу.

Записи кассовых операций начинаются после строки «Остаток на начало дня». Предварительно лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть листа под часть листа, которая остается в книге. Для ведения записей после «Переноса» отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части листа и продолжают записи по горизонтальным линейкам оборотной стороны неотрывной части листа.

В книге указывают сумму наличных денег, выданных или принятых в кассу организации, а также реквизиты приходных (расходных) кассовых ордеров, по которым получены (выданы) деньги.

10.3. Учет кассовых операций

Для формирования информации о наличии и движении денежных средств в российской и иностранной валютах, находящихся в кассе, Планом счетов предусмотрен счет 50 «Касса».

Сальдо счета указывает на наличие свободных денежных средств в кассе организации на начало и конец месяца. По дебету счета 50 «Касса» отражается поступление денежных средств и денежных документов в кассу организации. По кредиту счета 50 «Касса» отражается выплата денежных средств и выдача денежных документов.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты субсчета:

50-1 «Касса организации»;

50-2 «Операционная касса»;

50-3 «Денежные документы» и др.

Субсчет 50-1 «Касса организации» предназначен для учета денежных средств в кассе организации. Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Субсчет 50-2 «Операционная касса» предназначен для учета наличия и движения денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, билетных и багажных кассах портов (пристаней), вокзалов, кассах хранения билетов, кассах отделений связи.

Субсчет 50-3 «Денежные документы» предназначен для учета находящихся в кассе организации почтовых марок, марок государственной пошлины, вексельных марок, оплаченных авиабилетов и других денежных документов.

Одним из основных источников поступления денежных средств в кассу организации, являются расчетные счета. В бухгалтерском учете при поступлении денежных средств с расчетного счета составляется запись:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Поступление денежных средств от покупателей в оплату за реализованный товар является выручкой, отражение которой в бухгалтерском учете зависит от видов торговли: розничная или оптовая.

При продаже товаров через розничную сеть выручка отражается записью:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 90-1 «Выручка».

Основанием для отражения выручки в бухгалтерском учете в оптовой торговле является предъявленный покупателю счет на продажную стоимость товара. В учете составляется запись:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка».

Поступление денежных средств от покупателей в оплату за товар в данном случае отражается как погашение задолженности покупателя за отгруженный товар:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Расчеты за отгруженный покупателям товар могут осуществляться за наличный расчет в форме предварительной оплаты

Поступления от других юридических и физических лиц в порядке предварительной оплаты продукции в соответствии с п. 3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н, не признаются доходами организации.

Согласно Плану счетов сумма поступившей в кассу организации предварительной оплаты в счет предстоящей поставки продукции отражается по дебету счета 50 «Касса» в корреспонденции с кредитом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом сумма предварительной оплаты учитывается обособленно, для этого организация по балансовому счету 62 «Расчеты с покупате-

лями и заказчиками» может открыть соответствующий субсчет, например субсчет 62-1 «Расчеты по предварительной оплате».

Пример 10.1

Организация получила авансовый платеж наличными денежными средствами под предстоящую отгрузку товара на сумму 35 400 руб., в том числе НДС — 5400 руб

В бухгалтерском учете организации отражаются записи:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 62-1 «Расчеты по предварительной оплате»

— 35 400 руб. — на сумму поступившего авансового платежа в кассу организации;

Дебет 62-1 «Расчеты по предварительной оплате»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— 5400 руб. — на сумму НДС от поступившего авансового платежа.

Денежные средства в кассу организации могут поступать от учредителей организации в качестве вклада в уставный капитал. Вклады учредителей определяются учредительным договором и протоколом собрания учредителей.

Учет расчетов с участниками общества по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 «Расчеты с учредителями». К этому счету предусмотрены субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

Подтверждением факта принятия денежного вклада от участника является квитанция к приходному кассовому ордеру, скрепленная печатью организации.

Приходный кассовый ордер служит основанием для записи операции в отчет кассира, на основе которого составляются бухгалтерские записи с их отражением в журналах-ордерах.

Сумма вклада участника, поступившая в виде наличных денежных средств в кассу, отражается записью:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Пример 10.2

При создании общества с ограниченной ответственностью уставный капитал определен в размере 20 000 руб.

На момент регистрации ООО его уставный капитал должен быть оплачен не менее чем на 50 % (п 2 ст. 16 Федерального закона от 08.02.98 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью») Учредительным договором предусмотрены взносы участников наличными денежными средствами в кассу организации.

В бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— 10 000 руб. — на сумму взноса в размере 50 % вкладов участников до момента регистрации общества;

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»

— 20 000 руб. — на сумму зарегистрированного уставного капитала общества;

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— 10 000 руб. — на сумму взноса в счет погашения оставшейся части уставного капитала общества.

Денежные средства могут поступать в кассу организации при возврате подотчетных сумм от работников организации. Остаток подотчетных сумм определяется на основании авансового отчета, его поступление оформляется приходным кассовым орденом.

Пример 10.3

Подотчетному лицу из кассы организации выданы денежные средства на приобретение канцелярских принадлежностей в сумме 600 руб. После приобретения канцелярских принадлежностей подотчетным лицом составлен авансовый отчет, к которому приложены товарный и кассовый чеки на сумму 450 руб. Остаток неиспользованных денежных средств (150 руб.) сдан в кассу организации.

В бухгалтерском учете составлены записи:

Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

Кредит 50-1 «Касса организации»

— 600 руб. — выданы из кассы подотчетному лицу денежные средства для приобретения канцелярских принадлежностей;

Дебет 10-1 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности»**Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**

— 450 руб. — приобретены подотчетным лицом канцелярские принадлежности;

Дебет 50-1 «Касса организации»**Кредит 71 «Расчеты с подотчетными лицами»**

— 150 руб. — возвращен в кассу организации остаток неиспользованных подотчетных сумм.

Иные операции поступления денежных средств в кассу организации представлены в табл. 10.1.

Таблица 10.1

**Операции по поступлению денежных средств в кассу организации
(дебет счета 50-1 «Касса организации»)**

№ п/п	Основание для взноса денежных средств	Содержание операции	Корреспондирующий счет
1	Денежный чек	Осуществлен возврат неиспользованных средств в аккредитивах	55-1
2	Отчет кассира	Сданы наличные деньги из операционной в основную кассу организации	50-2
3	Справка, заявление на покупку валюты	Иностранная валюта, снятая с валютного счета, оприходована в кассу	52
4	Денежный перевод	Поступили в кассу наличные денежные средства, находившиеся в пути (например, ранее отправленные почтовым переводом)	57
5	Накладная, акт приемки ценностей	Внесены денежные средства поставщиком в оплату недостающих материальных ценностей	60
6	Договор займа	Погашена задолженность юридическими лицами по предоставленному долгосрочному займу и процентам за пользование заемными средствами	67

№ п/п	Основание для взноса денежных средств	Содержание операции	Корреспондирующий счет
7	Справки, заявление, свидетельство о рождении ребенка	Поступили в кассу организации денежные средства от Фонда социального страхования РФ на выплату единовременного пособия на рождение ребенка	69-1
8	Договор займа	Погашена задолженность работником организации по предоставленному займу и процентам за пользование заемными средствами	73-1
9	Акт инвентаризации, распоряжение	Погашена материально ответственным лицом недостача, выявленная при инвентаризации товаров	73-2
10	Расчет	Осуществлен возврат излишне выплаченной акционеру суммы дивидендов	75-2
11	Акт приемки ценностей, претензия	Поступили в кассу денежные средства от поставщика по предъявленной претензии по поставке товаров	76-2
12	Договор простого товарищества	Поступили в кассу организации дивиденды от участия в договоре простого товарищества	76-3
13	Книга	Осуществлен возврат излишне выданных депонированных сумм работникам организации	76-4
14	Приказ	Поступили в кассу денежные средства от филиала организации, выделенного на отдельный баланс	79-1
15	Программа, гранты	Поступили денежные средства для финансирования программы развития региональной информационной базы	86
16	Платежная ведомость	Внесена в кассу излишне выданная заработная плата работникам	70
17	Соглашение	Поступили в кассу организации безвозмездно переданные юридическим лицом денежные средства	98-2

Выбытие денежных средств из кассы организации отражается по кредиту счета 50 «Касса» в корреспонденции с разными счетами в зависимости от назначения расходов.

Одним из основных направлений выбытия денежных средств является их *зачисление на расчетный счет*.

Денежные средства сдаются в банк кассирами организаций или через инкассаторов. Денежные средства, выданные кассиру для сдачи в банк, оформляют расходным кассовым ордером. В банке оформляется объявление на взнос наличными. В бухгалтерском учете составляется запись:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 50-1 «Касса организации».

Денежные суммы (преимущественно выручка от продажи товаров торговых организаций), внесенные в кассы кредитных организаций, сберегательные кассы или кассы почтовых отделений для зачисления на расчетный счет или иной счет организации, но еще не зачисленные по назначению, учитываются на счете 57 «Переводы в пути».

Основанием для принятия на учет денежных средств по счету 57 «Переводы в пути» являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам.

Пример 10.4

Согласно договору на расчетно-кассовое обслуживание с уполномоченным банком торговая организация сдает торговую выручку два раза в день. В первой половине дня выручку сдает кассир непосредственно в банк. Во второй половине дня организация сдает выручку через инкассатора. 31 марта кассиром сдана в банк выручка в сумме 50 000 руб., через инкассатора в банк сдано 125 000 руб

В бухгалтерском учете на сумму выручки, сданную кассиром в первой половине дня, составляется запись:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 50-1 «Касса организации»

— 50 000 руб.

Выручка, сданная через инкассатора во второй половине дня, на расчетный счет в этот день не зачислена. В связи с этим 31 марта в учете составляется запись.

Дебет 57 «Переводы в пути»
Кредит 50-1 «Касса организации»
— 125 000 руб.

Денежные средства, находящиеся в пути, будут зачислены на расчетный счет на следующий день. В учете будет составлена запись:

Дебет 51 «Расчетные счета»
Кредит 57 «Переводы в пути»
— 125 000 руб.

Выбытие денежных средств из кассы организации может произойти в результате осуществления организацией инвестиций наличными денежными средствами. Для учета инвестиций (в государственные ценные бумаги, акции, облигации и иные ценные бумаги других организаций, уставные (складочные) капиталы других организаций, представленные займы) в бухгалтерском учете предусмотрен счет 58 «Финансовые вложения».

Пример 10.5

Согласно договору простого товарищества организация осуществила вклад в создание совместной производственной деятельности. В качестве взноса в совместную деятельность организацией переданы наличные денежные средства в сумме 45 000 руб. По итогам совместной деятельности организации начислены доходы в сумме 2500 руб., которые поступили в кассу организации.

Кроме того, организация предоставила беспроцентный заем индивидуальному предпринимателю в сумме 120 000 руб. В следующем месяце часть займа в сумме 20 000 руб. индивидуальным предпринимателем возвращена.

В бухгалтерском учете инвестиции организации отражены записями:

Дебет 58-4 «Вклады по договору простого товарищества»
Кредит 50-1 «Касса организации»

— 45 000 руб. — отражена сумма вклада в совместную деятельность по договору простого товарищества;

Дебет 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 2500 руб. — начислены доходы организации по результатам совместной деятельности;

Дебет 50-1 «Касса организации»

Кредит 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»

— 2500 руб. — получен доход от участия в совместной деятельности;

Дебет 58-3 «Предоставленные займы»**Кредит 50-1 «Касса организации»**

— 120 000 руб. — предоставлен краткосрочный заем индивидуальному предпринимателю;

Дебет 50-1 «Касса организации»**Кредит 58-3 «Предоставленные займы»**

— 20 000 руб — возвращена часть займа индивидуальным предпринимателем.

Выдача денежных средств из кассы организации *в виде займов* может осуществляться не только юридическим лицам и индивидуальным предпринимателям, но и *работникам организации*. Для учета расчетов по предоставленным займам Планом счетов предусмотрен субсчет 73-1 «Расчеты по предоставленным займам». Займы работникам организации могут быть предоставлены для приобретения жилья, садовых домиков, на благоустройство садовых участков, обзаведение домашним хозяйством и т.д.

Для предоставления займов с работником заключается договор, в котором определяют сумму, срок возврата займа, а также проценты за пользование денежными средствами.

Из кассы организации денежные средства могут быть направлены и на иные цели (табл. 10.2).

Бухгалтерский учет наличия и движения валютных средств в кассе организации осуществляется в соответствии с Планом счетов на отдельных субсчетах счета 50 «Касса».

В соответствии с п. 1 ст. 8 Федерального закона «О бухгалтерском учете» бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации — в рублях. В связи с этим для отражения в бухгалтерском учете операций в иностранной валюте осуществляется пересчет иностранной валюты в рубли по курсу Центрального банка РФ на дату совершения операции.

Поступление валютных средств в кассу может осуществляться с текущего валютного счета, при наличии их остатка после обязательной продажи валютной выручки, либо со специального тран-

**Операции по выбытию денежных средств из кассы организации
(кредит счета 50-1 «Касса организации»)**

№ п/п	Основание для выплаты денежных средств	Содержание операции	Корреспондирующий счет
1	Расходный кассовый ордер	Сданы денежные средства в банк для открытия аккредитива	55-1
2	Счет-фактура	Оплачено поставщику за поступившие материальные ценности и оказанные услуги	60
3	Акт приемки товаров	Оплачена претензия покупателя за поставку товаров низкого качества	62
4	Распоряжение	Выданы денежные средства филиалу, выделенному на отдельный баланс, для развития хозяйственной деятельности	79-1
5	Счет	Осуществлена оплата Фонду социального страхования РФ за санаторно-курортные путевки	69-1
6	Акт	Произведена оплата в бюджет суммы штрафа по НДС за нарушение сроков платежей по налогу	68
7	Акт инвентаризации	Отражена сумма недостачи денежных средств, выявленная в кассе организации при инвентаризации	94
8	Расходный кассовый ордер	Осуществлен возврат средств целевого финансирования, ранее поступивших в кассу организации	86
9	Отчет	Внесена на валютный счет наличная иностранная валюта	52
10	Счет	Приобретены акции за наличные денежные средства	58-1
11	Счет	Приобретены долговые ценные бумаги за наличные денежные средства	58-2
12	Соглашение	Возвращен из кассы аванс, ранее полученный от покупателя (заказчика)	62
13	Расчет	Уплачен из кассы единый социальный налог в части, подлежащей зачислению в Пенсионный фонд РФ	69-2

Окончание табл. 10.2

№ п/п	Основание для выплаты денежных средств	Содержание операции	Корреспондирующий счет
14	Расходный кассовый ордер	Выдана излишне внесенная сумма денежных средств в счет вклада в уставный капитал общества	75-1
15	Расчетно-платежная ведомость	Выданы из кассы дивиденды акционерам, начисленные при распределении прибыли акционерного общества	75-2
16	Платежная ведомость	Выдана из кассы заработная плата персоналу организации	70
17	Расходный кассовый ордер	Сданы из кассы в банк и зачислены на валютный счет валютные средства	52
18	Расходный кассовый ордер	Списаны денежные средства, использованные на чрезвычайные расходы	99

зитного счета, на который зачисляется приобретенная валюта уполномоченным банком.

При поступлении валютных средств в кассу организации с валютного счета составляется запись по соответствующему субсчету к счету 50 «Касса» (например, в качестве иностранной валюты организацией используются доллары США):

Дебет 50 «Касса»,

субсчет «Касса в долларах США»

Кредит 52 «Валютные счета».

В соответствии с п. 5 и 6 Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утвержденного приказом Минфина России от 10.01.2000 г. № 2н, для целей бухгалтерского учета по поступившим в кассу валютным средствам осуществляется пересчет их стоимости в рубли по курсу Центрального банка РФ для этой иностранной валюты по отношению к рублю, действующему на дату совершения операции. Датой совершения кассовых операций с иностранной валютой считается дата оприходования денежных знаков в кассу или выдачи денежных знаков из кассы организации.

Выдача валютных средств из кассы подотчетному лицу на расходы по загранкомандировке отражается с применением счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

Так, на сумму выданного аванса в долларах США составляется запись:

**Дебет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»,
 субсчет «Расчеты с подотчетными лицами в
 иностранной валюте»**

**Кредит 50 «Касса»,
 субсчет «Касса в долларах США».**

Обязательным моментом при составлении бухгалтерской отчетности в соответствии с п. 7 ПБУ 3/2000 является пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации, выраженных в иностранной валюте, в рубли на отчетную дату ее составления.

Пересчет осуществляется по каждой валюте. Для организации аналитического учета кассовых операций и осуществления пересчета остатка по видам валют целесообразно открывать карточки аналитического учета кассовых операций.

10.4. Формы расчетов

Безналичные расчеты производятся через банки и иные кредитные организации, в которых открыты соответствующие счета, если иное не вытекает из закона и не обусловлено используемой формой расчетов (п. 3 ст. 861 ГК РФ).

К формам безналичных расчетов в соответствии со ст. 862 ГК РФ относятся:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты чеками;
- расчеты по инкассо.

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в валюте Российской Федерации и иностранных валютах, находящихся на территории Российской Федерации и за ее пределами в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и иных специальных

счетах предназначен счет 55 «Специальные счета в банках». На этом счете обобщаются данные о движении средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению.

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

- 55-1 «Аккредитивы»;
- 55-2 «Чековые книжки»;
- 55-3 «Депозитные счета» и др.

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 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. 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.

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 приемно-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товара. Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее его учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки (отпуска) товара.

Аккредитив учитывают на субсчете 55-1 «Аккредитивы».

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. В первом случае выставление аккредитива оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет 55-1 «Аккредитивы»

Кредит 52 «Расчетные счета».

При выставлении аккредитива за счет банковского кредита составляют следующую запись:

Дебет 55-1 «Аккредитивы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату счетов поставщиков с аккредитивного счета оформляют записью:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 55-1 «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.

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 урегулированной, другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

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 субсчете 55-2 «Чековые книжки» с кре-

дита счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других подобных счетов. Оплата задолженности чеками отражается по кредиту счета 55 «Специальные счета в банках» и дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов. Суммы по чекам, выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на субсчете 55-2 «Чековые книжки».

Суммы неиспользованных чеков, возвращенных в банк, списывают с кредита субсчета 55-2 «Чековые книжки» в дебет счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 55-2 «Чековые книжки» ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 55-3 «Депозитные счета» учитывают движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Перечисление денежных средств во вклады отражают по дебету счета 55 «Специальные счета в банках» и кредиту счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производят обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 55-3 «Депозитные счета» ведут по каждому вкладу.

На отдельных субсчетах счета 55 «Специальные счета в банках» учитывают движение: обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступивших бюджетных средств); средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений, аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета.

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 «Специальные счета в банках» движение указанных средств.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках» обособленно.

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.

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк-эмитент по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа. Для осуществления расчетов по инкассо банк-эмитент вправе привлекать другой банк (исполняющий банк).

Расчеты по инкассо осуществляются на основании платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке), и инкассовых поручений, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Платежные требования и инкассовые поручения предъявляются получателем средств (взыскателем) к счету плательщика через банк, обслуживающий получателя средств (взыскателя).

Если на счете плательщика средства отсутствуют или их недостаточно и при отсутствии в договоре банковского счета условия об оплате расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств платежные требования, акцептованные плательщиком, платежные требования на безакцептное списание денежных средств и инкассовые поручения (с приложенными в установленных законодательством случаях исполнительными документами) помещаются в картотеку.

Исполняющий банк обязан известить банк-эмитент об этом, а банк-эмитент по получении извещения от исполняющего банка доводит извещение о постановке в картотеку до клиента. Расчетные документы оплачиваются по мере поступления денежных средств на счет плательщика в очередности, установленной законодательством. Допускается частичная оплата платежных требований, инкассовых поручений, находящихся в картотеке.

Расчеты платежными требованиями предусматривают оформление расчетного документа, содержащего требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных основным договором.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору и не может быть меньше пяти рабочих дней.

Без акцепта плательщика расчеты платежными требованиями осуществляются в случаях:

- 1) установленных законодательством;
- 2) предусмотренных сторонами по основному договору при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится списание денежных средств со счетов плательщиков в бесспорном порядке. Инкассовые поручения применяются:

- 1) в случаях, когда бесспорный порядок взыскания денежных средств установлен законодательством, в том числе для взыскания денежных средств органами, выполняющими контрольные функции;
- 2) для взыскания по исполнительным документам (в порядке, определенном Федеральным законом от 21.07.97 г. № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве»);
- 3) в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору, при условии предоставления банку, обслуживающему плательщика, права на списание денежных средств со счета плательщика без его распоряжения.

10.5. Учет движения средств по расчетному счету

Денежные средства организации в безналичной форме находятся на счетах в банках — текущих, расчетных, валютных, специальных. Отношения между Центральным банком РФ, кредитными учреждениями и их клиентами строятся на основе договоров, если иное не предусмотрено федеральным законом.

Клиенты вправе открывать необходимое им количество расчетных, депозитных и иных счетов в любой валюте в банках с их

согласия, если иное не установлено федеральным законом. Порядок открытия, ведения и закрытия банком счетов клиентов в рублях и иностранной валюте устанавливается Центральным банком РФ в соответствии с федеральными законами.

В Плате счетов для учета денежных средств на расчетных счетах организации предусмотрен счет 51 «Расчетные счета».

По дебету счета 51 «Расчетные счета» отражается поступление денежных средств на расчетные счета организации. По кредиту — отражается списание денежных средств с расчетных счетов организации. Суммы, ошибочно отнесенные в кредит или дебет расчетного счета организации и обнаруженные при проверке выписок кредитной организации, отражаются на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 2 «Расчеты по претензиям»).

Операции по расчетному счету отражаются в бухгалтерском учете на основании выписок кредитной организации по расчетному счету и приложенных к ним денежно-расчетных документов.

Аналитический учет по счету 51 «Расчетные счета» ведется по каждому расчетному счету.

10.6. Учет движения средств по валютному счету

Федеральным законом от 10.12.03 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» резидентам предоставляется право без ограничений открывать в уполномоченных банках банковские счета (банковские вклады) в иностранной валюте (ст. 14 Закона № 173-ФЗ).

Юридическим лицам - резидентам уполномоченным банком могут быть открыты специальные, текущие и транзитные валютные счета.

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

Порядок отражения в бухгалтерском учете валютных обязательств установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет

активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2000), утвержденным приказом Минфина России от 10.01.2000 г. № 2н.

Для организации бухгалтерского учета операций с иностранной валютой Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н, предусмотрен счет 52 «Валютные счета», к которому могут быть открыты субсчета:

52-1 «Валютные счета внутри страны»;

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Учетной политикой организации могут быть предусмотрены счета третьего порядка, соответствующие открытым уполномоченным банком валютным счетам:

52-11 «Текущий валютный счет»;

52-12 «Транзитный валютный счет»;

52-13 «Специальный валютный счет».

Текущий валютный счет предназначен для учета текущих операций внутри страны (табл. 10.3).

Таблица 10.3

**Операции по движению валютных средств
на текущем счете организации**

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
	<i>Поступление валютных средств</i>		
1	Остаток валютных средств, поступивший с транзитного валютного счета после обязательной продажи валютной выручки	52-11	52-12
2	Неиспользованный остаток наличной иностранной валюты из кассы организации, полученный на оплату командировочных расходов при заграничной командировке работников	52-11	50-4
3	Валютные кредиты и займы, полученные по валютным договорам, заключенным с российскими банками	52-11	66, 67
4	Проценты, начисленные организации банком за пользование валютными средствами	52-11	76

Окончание табл. 10.3

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
5	Денежные средства, поступающие с текущего валютного счета другого резидента, открытого в одном уполномоченном банке	52-11	76
6	Денежные средства, поступившие с валютного счета, открытого организацией за пределами Российской Федерации	52-11	52-2
7	Покупка иностранной валюты для осуществления валютных операций	52-11	57
8	Положительная курсовая разница, возникшая по валютному счету в результате изменения курса валют	52-11	91-1
	Выбытие валютных средств		
1	Списание валютных средств организации для осуществления командировочных расходов по заграничным командировкам	50-4	52-11
2	Погашение валютных кредитов и займов в соответствии с заключенными валютными договорами с банком	66, 67	52-11
3	Перечисление валютных средств в оплату за товар по импортному контракту	60	52-11
4	Перечисление денежных средств на валютный счет, открытый за пределами Российской Федерации	52-2	52-11
5	Оплата услуг банка по расчетно-кассовому обслуживанию в иностранной валюте	91-2	52-11
6	Денежные средства, перечисленные на валютный счет другого резидента, открытого в одном уполномоченном банке	76	52-11
7	Осуществление таможенных платежей по экспортно-импортным операциям	76	52-11
8	Отрицательная курсовая разница по валютному счету, возникшая в результате изменения курса валют	91-2	52-11

Каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют (за исключением счетов, открываемых в клиринговых валютах), должен соответствовать *транзитный валютный счет*.

На транзитный валютный счет уполномоченным банком зачисляются в полном объеме все поступления иностранной валюты в пользу резидента (табл. 10.4).

Таблица 10 4

**Операции по движению валютных средств
на транзитном счете организации**

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
	<i>Поступление валютных средств</i>		
1	Суммы валютных средств, поступившие от иностранного покупателя в погашение задолженности за реализованную экспортную продукцию (работы, услуги) и прочие активы, стоимость которых выражена в иностранной валюте	52-12	62
2	Суммы валютного аванса, поступившего от иностранного покупателя в счет предстоящей отгрузки экспортного товара	52-12	62
3	Ошибочно перечисленные валютные средства по оплате импортных контрактов	52-12	60
4	Ошибочно перечисленные валютные средства по оплате расходов, уменьшающих валютную выручку, подлежащую обязательной продаже	52-12	60, 76
5	Валютная выручка, поступившая из кассы магазина беспошлинной торговли	52-12	50, 57
6	Дивиденды и проценты от участия в иностранных организациях или по иностранным ценным бумагам	52-12	76-3
7	Валютные средства в погашение вкладов учредителей в уставный капитал	52-12	75-1
8	Валютные средства, поступившие в качестве целевого финансирования на определенные цели	52-12	86
9	Положительная курсовая разница, возникшая по валютному счету в результате изменения курса валют	52-12	91-1

Окончание табл. 10.4

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
	Выбытие валютных средств		
1	Списание валютных средств вследствие обязательной продажи валютной выручки	57, 76	52-12
2	Списание части валютной выручки, превышающей размер ее обязательной продажи, и средств, не подлежащих обязательной продаже	52-11	52-12
3	Оплата расходов, уменьшающих валютную выручку, подлежащую обязательной продаже	60, 76	52-12
4	Возврат ошибочно поступивших в пользу резидента денежных средств по соответствующим основаниям	60, 76	52-12
5	Оплата услуг банка по расчетно-кассовому обслуживанию в иностранной валюте	91-2	52-12
6	Отрицательная курсовая разница по валютному счету, возникшая в результате изменения курса валют	91-2	52-12

Пример 10.6

На транзитный валютный счет организации зачислены валютная выручка от продажи экспортной продукции иностранному покупателю в сумме 30 000 евро, гранты для реализации технологической программы по производству новых образцов продукции в сумме 50 000 евро, сумма таможенных платежей, ошибочно перечисленных за таможенный контроль при отгрузке экспортной продукции, — 2000 евро

С транзитного валютного счета произведено перечисление валютных средств на текущий счет в сумме оплаченных транспортных расходов в иностранной валюте по отгруженной и оплаченной экспортной продукции — 2500 евро.

Курс валюты Центрального банка РФ на дату совершения операций составил 35,1 руб за 1 евро.

Валютные операции по транзитному валютному счету осуществлены в один день и оформлены выпиской банка с транзитного валютного счета. На основании выписки банка в бухгалтерском учете составляются записи по движению валютных средств:

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— 1 053 000 руб. (30 000 евро × 35,1 руб.) — зачислена на транзитный счет валютная выручка, поступившая от иностранного покупателя за отгруженную экспортную продукцию;

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»**Кредит 86 «Целевое финансирование»**

— 1 755 000 руб. (50 000 евро × 35,1 руб.) — отражена сумма поступившего гранта для реализации технологической программы по производству новых образцов продукции;

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»**Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»**

— 70 200 руб. (2000 евро × 35,1 руб.) — зачислена на транзитный счет сумма валютных средств, ошибочно перечисленная ранее таможенными органами;

Дебет 52-11 «Текущий валютный счет»**Кредит 52-12 «Транзитный валютный счет»**

— 87 750 руб. (2500 евро × 35,1 руб.) — перечислены валютные средства на текущий счет в сумме оплаченных транспортных расходов в иностранной валюте по отгруженной и оплаченной экспортной продукции.

Специальный валютный счет предназначен для осуществления операций, определенных Федеральным законом № 173-ФЗ (табл. 10.5).

Таблица 10.5

**Операции по движению валютных средств
на специальном счете организации**

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
	<i>Поступление валютных средств</i>		
1	Валютные средства при получении кредитов и займов в иностранной валюте от нерезидентов	52-13	66, 67
2	Валютные средства при осуществлении операций с внешними ценными бумагами	52-13	62, 60, 76
3	Валютные средства, купленные в уполномоченном банке для осуществления валютной операции	52-13	57, 76

Окончание табл. 10.5

№ п/п	Содержание операции	Корреспондирующий счет	
		Дебет	Кредит
4	Положительная курсовая разница, возникающая по валютному счету в результате изменения курса валют	52-13	91-1
	Выбытие валютных средств		
1	Списание валютных средств вследствие приобретения резидентами у нерезидентов долей, вкладов, паев в имуществе (уставном или складочном капитале, паевом фонде кооператива) юридических лиц	58	52-13
2	Списание валютных средств при внесении резидентами вкладов по договорам простого товарищества	58	52-13
3	Списание средств при предоставлении кредитов и займов в иностранной валюте нерезидентам	58	52-13
4	Списание средств при исполнении резидентами обязательств по внешним ценным бумагам	60, 76	52-13
5	Отрицательная курсовая разница по валютному счету, возникающая в результате изменения курса валют	91-2	52-13

Пример 10.7

Согласно договору с иностранным партнером российской организацией осуществляется приобретение доли в уставном капитале иностранной фирмы. Стоимость доли составила 20 000 евро.

Для осуществления платежа российской организацией в уполномоченном банке приобретена валюта, которая предварительно зачислена на специальный валютный счет. Курс валюты Центрального банка РФ на дату зачисления купленной валюты составил 35 руб. за 1 евро, на дату перечисления иностранному партнеру — 35,2 руб. за 1 евро.

Отражение операций по специальному валютному счету осуществляется на основе выписок банка со специального счета. В учете составляются записи:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 700 000 руб. — перечислены банку денежные средства на приобретение валюты;

Дебет 52-13 «Специальный валютный счет»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 700 000 руб. (20 000 евро × 35 руб.) — зачислены на специальный счет валютные средства, купленные организацией в уполномоченном банке;

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 52-13 «Специальный валютный счет»

— 704 000 руб (20 000 евро × 35,2 руб.) — списаны со специального счета валютные средства в оплату приобретенной доли в уставном капитале иностранной организации;

Дебет 52-13 «Специальный валютный счет»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 4000 руб. (20 000 евро × (35,2 руб. – 35 руб.)) — отражена положительная курсовая разница, возникшая по валютному счету в результате изменения курса валют.

В целях контроля валютных операций, осуществляемых организацией с применением специального счета, производится резервирование средств в рублях в порядке, предусмотренном ст. 16 Федерального закона № 173-ФЗ и Инструкцией Центрального банка РФ от 01.06.04 г. № 114-И «О порядке резервирования и возврата суммы резервирования при осуществлении валютных операций».

Резиденты и нерезиденты в зависимости от вида операции, по которой ими выполняется требование о резервировании, установленное органом валютного регулирования, самостоятельно рассчитывают в соответствии с Федеральным законом № 173-ФЗ и требованиями указанной Инструкции сумму в валюте Российской Федерации, которая вносится в качестве суммы резервирования.

Информация о наличии и движении зарезервированных денежных средств собирается на отдельном субсчете счета 55 «Специальные счета в банках». Депонирование средств на указанном счете производится одновременно с осуществлением валютных операций либо в день истечения предусмотренного срока.

В бухгалтерском учете на сумму резервирования средств составляется запись:

Дебет 55 «Специальные счета в банках»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Расчет суммы резервирования по операции в иностранной валюте осуществляется по официальному курсу иностранной валюты по отношению к рублю, устанавливаемому Центральным банком РФ на день внесения суммы резервирования. На зарезервированные суммы проценты не начисляются. Депонированные суммы подлежат возврату организации:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 55 «Специальные счета в банках».

Операции по движению валютных средств на валютном счете организации оформляются выпиской банка с валютного счета, к которой прилагаются входящие и исходящие документы, подтверждающие осуществление операций по валютному счету.

Исходя из требований ПБУ 3/2000, средства на валютных счетах организации относятся к активам, выраженным в иностранной валюте, по которым в бухгалтерском учете пересчет в рубли осуществляется на дату принятия их к учету и на момент составления отчетности.

В связи с этим по счету 52 «Валютные счета» аналитический учет ведется по видам валют. С этой целью организации могут открывать аналитические карточки, в которых определяют сальдо на конец отчетного периода и осуществляют пересчет валютных средств по соответствующему курсу валют, установленному Центральным банком РФ.

Возникшие курсовые разницы при пересчете остатка валютных средств на валютных счетах в бухгалтерском учете включаются в состав прочих доходов и расходов.

Положительная курсовая разница отражается проводкой:

Дебет 52-1 «Валютные счета внутри страны»,

52-2 «Валютные счета за рубежом»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Отрицательная курсовая разница отражается записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 52-1 «Валютные счета внутри страны»,

52-2 «Валютные счета за рубежом».

Кроме того, в соответствии с п. 7 ПБУ 3/2000 пересчет стоимости средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в

иностранной валюте, может производиться по мере изменения курсов иностранных валют, котируемых Центральным банком РФ.

В случае, если учетной политикой пересчет остатка средств на валютных счетах определен на дату составления бухгалтерской отчетности, то в течение отчетного периода пересчет может не производиться.

Продажа валюты. На основании Федерального закона от 10.12.03 г. № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», Инструкции Центрального банка РФ от 30.03.04 г. № 111-И «Об обязательной продаже части валютной выручки на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» Центральным банком РФ установлен порядок обязательной продажи части валютной выручки резидентов на внутреннем валютном рынке Российской Федерации.

Объектом обязательной продажи является валютная выручка резидентов (физических лиц — индивидуальных предпринимателей и юридических лиц), включающая в себя поступления иностранной валюты, причитающиеся резидентам от нерезидентов по заключенным резидентами или от их имени сделкам, предусматривающим передачу товаров, выполнение работ, оказание услуг, передачу информации и результатов интеллектуальной деятельности, в том числе исключительных прав на них, в пользу нерезидентов.

Обязательная продажа части валютой выручки резидентов осуществляется в размере 10 % суммы валютной выручки.

Для уменьшения подлежащей обязательной продаже суммы валютной выручки резидентов учитываются следующие расходы и иные платежи, связанные с исполнением соответствующих сделок, расчеты по которым осуществляются в соответствии с Федеральным законом № 173-ФЗ в иностранной валюте:

- 1) оплата транспортировки, страхования и экспедирования грузов;
- 2) уплата вывозных таможенных пошлин, а также таможенных сборов;
- 3) выплата комиссионного вознаграждения кредитным организациям, а также оплата исполнения функций агентов валютного контроля;
- 4) иные расходы и платежи по операциям, перечень которых определяется Центральным банком РФ.

Зачисление валютных средств, поступивших от покупателей в оплату за отгруженный товар, производится на транзитный валютный счет с отражением уменьшения задолженности за отгруженный товар:

Дебет 52-12 «Транзитный валютный счет»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Обязательная продажа части валютной выручки осуществляется на основании распоряжения резидента (физического лица — индивидуального предпринимателя и юридического лица) не позднее чем через семь рабочих дней со дня ее поступления на банковский счет резидента в уполномоченном банке.

В бухгалтерском учете продажа валютных средств отражается записями:

Дебет 57 «Переводы в пути»

Кредит 52-12 «Транзитный валютный счет»

— отражена передача 10% валютной выручки (за вычетом расходов по транспортировке) по курсу Центрального банка РФ на дату списания с транзитного счета;

Дебет 52-11 «Текущий валютный счет»

Кредит 52-12 «Транзитный валютный счет»

— списана с транзитного валютного счета и зачислена на текущий валютный счет часть валютной выручки, не подлежащая продаже;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— на расчетный счет зачислена сумма в рублях, полученная от продажи валюты по биржевому курсу на дату продажи;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 57 «Переводы в пути»

— проданная валюта списана по курсу Центрального банка РФ на дату продажи;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 57 «Переводы в пути»

— отражена отрицательная курсовая разница, образовавшаяся в связи с изменением курса Центрального банка РФ с момента списания валюты с валютного счета до момента продажи;

Дебет 57 «Переводы в пути»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— отражена положительная курсовая разница.

Результат от продажи иностранной валюты определяется как разница оборотов по операциям продажи валюты на счетах 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы». Выявленный путем сопоставления результат ежемесячно списывают в составе заключительных оборотов по счету 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Покупка валюты. Операции по покупке иностранной валюты регулируются ст. 11 Федерального закона № 173-ФЗ, согласно которой купля-продажа иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, в Российской Федерации производится только через уполномоченные банки.

Под покупкой (продажей) иностранной валюты через уполномоченный банк понимают приобретение (отчуждение) иностранной валюты по договору купли-продажи с уполномоченным банком, а также приобретение (отчуждение) иностранной валюты посредством заключения с уполномоченным банком договоров комиссии или договоров поручения, в соответствии с которыми комиссионером или поверенным выступает уполномоченный банк.

Центральный банк РФ устанавливает порядок купли-продажи иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, резидентами, не являющимися физическими лицами, и нерезидентами, который может предусматривать:

1) установление требования об использовании специального счета резидентами и нерезидентами;

2) установление требования о резервировании резидентами суммы, не превышающей в эквиваленте 100 % суммы покупаемой иностранной валюты, на срок не более 60 календарных дней до даты осуществления покупки иностранной валюты;

3) установление требования о резервировании нерезидентами суммы, не превышающей в эквиваленте 20 % суммы продаваемой иностранной валюты, на срок не более года.

Установленные требования не применяются:

- при совершении купли-продажи иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, уполномоченными банками, а также при совершении купли-продажи иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте, физическими лицами не для целей осуществления ими предпринимательской деятельности;
- если требования о резервировании уже установлены в связи с осуществлением валютной операции, для проведения которой производится купля-продажа иностранной валюты и чеков (в том числе дорожных чеков), номинальная стоимость которых указана в иностранной валюте.

Покупка иностранной валюты за рубли на валютном рынке осуществляется резидентом на основании специального поручения на покупку.

Пример 10.8

Организация приобрела иностранную валюту (2000 евро). Евровалюта приобретена по курсу 36 руб за 1 евро. Официальный курс рубля по отношению к евровалюте на дату приобретения составил 35,5 руб. Кроме того, уполномоченному банку, приобретающему для организации валюту, уплачено комиссионное вознаграждение в размере 1 %.

В бухгалтерском учете организации на сумму денежных средств, переданных банку для покупки иностранной валюты, составляется запись:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 72 000 руб. (2000 евро × 36 руб.).

ПБУ 3/2000 предусмотрено, что пересчет стоимости активов и обязательств, выраженной в иностранной валюте, в рубли осуществляется по курсу Центрального банка РФ для этой иностранной валюты по отношению к рублю, действующему на дату совершения операции.

При покупке валюты датой совершения операции считается дата ее зачисления на валютный счет. В бухгалтерском учете составляется запись:

Дебет 52 «Валютные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 71 000 руб. (2000 евро × 35,5 руб.).

В результате при покупке валюты возникает разница между официальным курсом иностранной валюты и курсом, применяемым банком, которую относят на счет прочих доходов и расходов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 1000 руб. (2000 евро × (36 руб. – 35,5 руб.)).

Для целей налогообложения такие доходы и расходы учитываются в составе внереализационных на основании п. 2 ст. 250 НК РФ и подп. 6 п. 1 ст. 265 НК РФ.

Расходы по оплате услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты, оказываемых кредитными организациями (комиссионное вознаграждение банку), включаются в состав операционных расходов на основании п. 11 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99, утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н.:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

— 720 руб. (2000 евро × 1% × 36 руб.).

Как видно из примера, при осуществлении данной операции организация понесла убыток в результате покупки валюты по курсу, более высокому, чем официальный курс рубля по отношению к евровалюте.

Иностранная валюта, купленная резидентом на валютном рынке и зачисленная на его валютный счет, должна быть переведена уполномоченным банком по распоряжению резидента о переводе по соответствующему назначению.

Например, при переводе купленных валютных средств поставщику в качестве авансового платежа или последующей оплаты за импортный товар в учете составляется запись:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 52 «Валютные счета».

При покупке валютных средств для приобретения материальных ценностей в банк с платежным поручением предоставляются копия контракта, паспорт импортной сделки, грузовая таможенная декларация по импортному товару.

Контрольные вопросы

1. Какими нормативными документами регламентируется учет движения денежных средств?
2. Какими первичными документами оформляется поступление денежных средств в кассу организации и их выбытие?
3. Каков порядок ведения кассовой книги?
4. Как организуется синтетический учет на счете 50 «Касса»?
5. Назовите формы безналичных расчетов.
6. Каков порядок отражения операций при аккредитивной форме расчетов?
7. Как организуется синтетический учет на счете 51 «Расчетные счета»?
8. Как организуется синтетический и аналитический учет на счете 52 «Валютные счета»?
9. Как отражаются в учете операции по приобретению валюты?
10. Как отражаются в учете операции по продаже валюты?

Глава 11

Учет кредитов и займов

11.1. Понятие кредитов, займов и задачи их учета

Организация для формирования хозяйственных средств может помимо собственных источников привлекать заемные средства в виде кредитов банка, займов от юридических и физических лиц. Заемные средства могут привлекаться для пополнения оборотных средств, приобретения (создания) основных средств, приобретения товаров (работ, услуг), осуществления расчетов с поставщиками и др.

Гражданским кодексом РФ установлены следующие виды долговых обязательств, оформляющих заемные отношения:

- кредитный договор;
- договор займа;
- товарный и коммерческий кредит (как особые разновидности заемных отношений).

По *кредитному договору* банк или иная кредитная организация обязуются предоставить денежные средства организации-заемщику в размере и на условиях, предусмотренных договором, а заемщик обязуется возвратить полученную денежную сумму и проценты.

Предметом кредитного договора могут быть только денежные средства. Кредитный договор должен быть заключен в письменной форме. Несоблюдение письменной формы влечет недействительность кредитного договора. Для получения кредита и заключения кредитного договора организация представляет в банк заявление на получение кредита. К заявлению прилагаются баланс организации, технико-экономическое обоснование потребности в кредите, бизнес-план и др., также указываются возможные способы обеспечения исполнения обязательств по кредиту. В случае согласия банка на выдачу кредита организация составляет кредитный договор по установленной банком форме.

Проценты за пользование кредитом, порядок и сроки их выплаты устанавливаются банком и отражаются в кредитном договоре.

Основными способами обеспечения исполнения обязательств по кредитному договору являются залог, поручительство, банковская гарантия.

Кредитор вправе отказаться от представления заемщику предусмотренного кредитным договором кредита полностью или частично при наличии обстоятельств, из которых возникает невозможность возврата ссуды.

По договору займа одна сторона (заимодавец) передает в собственность другой стороне (заемщику) деньги или другие вещи, определенные родовыми признаками, а заемщик обязуется возвратить заимодавцу такую же сумму денег (сумму займа) или равное количество других полученных им вещей того же рода и качества.

Таким образом, предметом договора займа могут быть денежные средства и/или вещи, определенные родовыми признаками.

Договор займа заключается в письменной форме в случаях, когда заимодавцем является юридическое лицо. Договор займа считается заключенным с момента передачи денег или вещи заемщику. Договоры займа могут быть процентными или беспроцентными. Заемщик обязан возвратить заимодавцу полученную сумму в срок и в порядке, предусмотренные договором займа. Если срок возвращения займа не определен договором, сумма займа должна быть возвращена заимодавцу в течение тридцати дней со дня предъявления заимодавцем требования об этом.

В соответствии с ГК РФ договорами, исполнение которых связано с передачей в собственность другой стороне денежных сумм или других вещей, объединенных родовыми признаками, может предусматриваться предоставление кредита, в том числе в виде аванса, предварительной оплаты, отсрочки оплаты товаров, работ или услуг (*коммерческий кредит*).

Организация может осуществлять привлечение заемных средств путем выдачи *векселей*, выпуска и продажи *облигаций*.

Основными задачами бухгалтерского учета заемных средств являются:

- правильное оформление документов и своевременное отражение в учете операций по поступлению заемных средств и их погашению;

- контроль за поступлением и погашением заемных средств;
- правильность начисления процентов по заемным средствам и контроль за сроками их уплаты;
- правильное исчисление налогов, связанных с проведением операций с заемными средствами;
- проведение инвентаризации заемных обязательств с целью своевременного их погашения и равномерности включения расходов по выплате процентов по заемным средствам;
- формирование полной и достоверной информации в бухгалтерской отчетности по наличию и движению заемных обязательств.

11.2. Учет задолженности по полученным кредитам и займам

Учет заемных средств в виде кредитов и займов регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию» (ПБУ 15/01), утвержденным приказом Минфина России от 02.08.01 г. № 60н.

Согласно ПБУ 15/01 *основная сумма долга* по полученному кредиту (займу) учитывается организацией-заемщиком в соответствии с условиями договора займа или кредитного договора в сумме фактически поступивших денежных средств или в стоимостной оценке других вещей, предусмотренной договором. Организация-заемщик должна принимать к бухгалтерскому учету данную задолженность в момент фактической передачи денег или других ценностей и отражать ее в составе кредиторской задолженности.

Различают долгосрочную и краткосрочную задолженность заемщика по заемным средствам. *Краткосрочной* считается задолженность по кредиту или займу, срок погашения которой не превышает 12 месяцев. *Долгосрочной* задолженностью считается задолженность, срок погашения которой превышает 12 месяцев.

Информация о состоянии краткосрочных кредитов и займов, полученных заемщиком, отражается с использованием счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Информация о состоянии долгосрочных кредитов и займов, полученных заемщиком, отражается на счете 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

В бухгалтерском учете суммы полученных краткосрочных и долгосрочных кредитов и займов отражаются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами учета денежных средств или со счетом 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в момент их фактического получения.

Возврат организацией-заемщиком полученного от заимодавца кредита, займа, включая размещенные заемные обязательства, отражается в бухгалтерском учете заемщика как уменьшение (погашение) указанной кредиторской задолженности.

При погашении кредитов или займов на суммы погашаемых кредитов, займов дебетуются счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции со счетами денежных средств (счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках»).

Информация о размещенных заемных обязательствах (обеспеченных векселями или облигациями) учитывается на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» обособленно.

Если облигации размещаются по цене, превышающей их номинальную стоимость, то делаются записи по дебету счета 51 «Расчетные счета» в корреспонденции со счетами 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» (по номинальной стоимости облигаций) и 98 «Доходы будущих периодов» (на сумму превышения цены размещения над номинальной стоимостью). Сумма, отнесенная на счет 98 «Доходы будущих периодов», списывается равномерно в течение срока обращения облигаций на субсчет 91-1 «Прочие доходы». Если облигации размещаются по цене ниже их номинальной стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью доначисляется равномерно в течение срока обращения облигаций с кредита счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы».

В бухгалтерском учете операции по учету заемных средств отражаются следующими проводками:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

— получен краткосрочный кредит (заем);

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»

— получен долгосрочный кредит (заем).

Кредиты и займы, не оплаченные в срок, учитываются обособленно.

Аналитический учет задолженности по полученным займам и кредитам ведется по видам займов и кредитам, кредитным организациям и другим заимодавцам.

В учетной политике организации могут быть предусмотрены:

- перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную задолженность;
- учет заемных средств, срок погашения которых превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока в составе долгосрочной задолженности.

В бухгалтерском учете операция по переводу долгосрочной задолженности в краткосрочную отражается записью с кредита счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Краткосрочная и/или долгосрочная задолженность может быть срочной и/или просроченной.

Срочной задолженностью считается задолженность по полученным кредитам и займам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке.

Просроченной задолженностью считается задолженность по просроченным займам и кредитам с истекшим согласно условиям договора сроком погашения.

Организация-заемщик по истечении срока платежа должна обеспечить перевод срочной задолженности в просроченную. Данный перевод задолженности осуществляется организацией-заем-

щиком в день, следующий за днем, когда по условиям договора займа и/или кредита заемщик должен был обеспечить возврат основной суммы долга.

В соответствии с НК РФ операции по получению и погашению займов и кредитов, иных аналогичных средств, независимо от формы оформления заимствования, не облагаются налогом на прибыль и налогом на добавленную стоимость.

Согласно ПБУ 15/01 затраты, связанные с получением и использованием займов и кредитов, включают:

- проценты, причитающиеся к оплате заимодавцам и кредиторам по полученным от них займам и кредитам;
- проценты, дисконт по причитающимся к оплате векселям и облигациям;
- дополнительные затраты, произведенные в связи с получением займов и кредитов, выпуском и размещением заемных обязательств;
- курсовые и суммовые разницы, возникающие при уплате процентов по условиям договора, начиная с момента начисления процентов до их фактического погашения (перечисления).

К дополнительным затратам отнесены расходы, связанные:

- с оказанием заемщику юридических и консультационных услуг;
- оплатой налогов и сборов (в случаях, предусмотренных действующим законодательством);
- проведением экспертиз;
- потреблением услуг связи;
- иными затратами, непосредственно связанными с получением займов и кредитов, а также с размещением заемных обязательств.

В бухгалтерском учете дополнительные затраты относятся к операционным расходам, учитываемым в том отчетном периоде, в котором они были произведены.

Все затраты по полученным займам и кредитам признаются текущими расходами и относятся к тому периоду, в котором они произведены. Включение этих расходов в текущие расходы осуществляется в сумме причитающихся платежей согласно заклю-

ченным договорам займа и кредитным договорам, независимо от того, в какой форме и когда фактически производятся указанные платежи.

Затраты по полученным займам и кредитам, включаемые в текущие расходы, являются операционными расходами и включаются в финансовый результат организации.

Исключением из данных правил являются затраты на обслуживание займов и кредитов, используемых для осуществления предварительной оплаты материально-производственных запасов, работ, услуг или выдачи авансов в счет их оплаты.

11.3. Учет процентов по заемным средствам

Начисление процентов по полученным займам и кредитам организация-заемщик осуществляет в соответствии с порядком, установленным в договоре займа или кредитном договоре.

В бухгалтерском учете задолженность по полученным займам и кредитам должна показываться с учетом причитающихся на конец отчетного периода процентов к уплате согласно условиям договоров.

Учет затрат на проценты, причитающиеся к оплате кредиторам по полученным от них займам и кредитам, зависит от цели использования заемных средств.

В общем случае, когда полученные кредиты и займы не использованы для предварительной оплаты материально-производственных и других ценностей, работ, услуг, а также для приобретения и/или строительства объектов основных средств, начисленные проценты включаются в состав операционных расходов.

Причитающиеся по таким кредитам и займам проценты к уплате отражаются по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» в корреспонденции с дебетом субсчета 91-2 «Прочие расходы».

Начисленные суммы процентов учитываются обособленно. Выплата процентов по полученным краткосрочным (долгосрочным) кредитам и займам отражается в учете по дебету счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по

долгосрочным кредитам и займам») в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Причитающиеся по выданным векселям и размещенным облигациям проценты и дисконт отражаются по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам») в корреспонденции с дебетом субсчета 91-2 «Прочие расходы».

Существуют два способа включения процентов или дисконта в состав операционных расходов.

При первом способе проценты или дисконт сразу же после их начисления включаются в состав операционных расходов (дебет субсчета 91-2 «Прочие расходы»).

При втором способе в целях равномерного включения расходов по выплате процентов или дисконта используется счет 97 «Расходы будущих периодов».

Начисление процентов (дисконта) по векселю отражается на отдельных субсчетах к счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»).

Рассмотрим отражение данных операций на конкретном примере.

Пример 11.1

Организация заключила договор займа, согласно которому она получает денежный заем в сумме 100 000 руб. сроком на 3 месяца. В обеспечение займа организация-заемщик выдает заимодавцу вексель на сумму 118 000 руб. Дисконт по векселю составляет 18 000 руб. Учетной политикой организации предусмотрено равномерное (ежемесячное) начисление дисконта

Бухгалтерские записи имеют следующий вид:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

— 100 000 руб. — отражена задолженность по займу в сумме фактически полученных денежных средств;

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

Кредит 66 «Вексельные займы»

— 100 000 руб. — выдан вексель в обеспечение займа;

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 66 «Вексельные займы»

— 18 000 руб. — учтен в составе расходов будущих периодов дисконт по векселю;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

— 6000 руб. (18 000 руб. : 3 мес.) — $\frac{1}{3}$ часть дисконта по векселю включена в состав операционных расходов. Операция отражается ежемесячно на протяжении трех месяцев;

Дебет 66 «Вексельные займы»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 118 000 руб. — произведена оплата векселя, выданного в обеспечение займа.

Такой же порядок начисления процентов предусмотрен и по облигациям, выданным в обеспечение займа.

При использовании организацией полученных заемных средств для осуществления предварительной оплаты ценностей (работ, услуг) или выдачи авансов и задатков в счет их оплаты расходы по их обслуживанию должны относиться на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой и/или выдачей авансов и задатков на указанные выше цели.

После принятия к бухгалтерскому учету поступивших материально-производственных запасов (иных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг) дальнейшее начисление процентов и осуществление других расходов, связанных с обслуживанием полученных займов и кредитов, отражается в бухгалтерском учете в общем порядке — с отнесением указанных затрат на операционные расходы.

Так, начисленные до принятия к учету материально-производственных запасов проценты по заемным средствам, если они привлечены для приобретения этих запасов, включаются в состав фактических затрат на их приобретение, т.е. включаются в фактическую себестоимость запасов и отражаются по дебету счетов учета материально-производственных запасов.

Начисление процентов по заемным средствам после принятия материально-производственных запасов к учету отражается по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы» в корреспонденции с кредитом счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Пример 11.2

Организация взяла заем в сумме 50 000 руб. сроком на 2 месяца под 20 % годовых. Заем направлен на предварительную оплату материалов. Согласно счету-фактуре поставщика:

стоимость материалов	40 000 руб.
<u>НДС по приобретенным материалам (18 %)</u>	<u>7 200 руб.</u>
Итого к оплате	47 200 руб

Бухгалтерские записи будут иметь следующий вид:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

— 50 000 руб. — отражена задолженность по полученному займу на приобретение материалов;

Дебет 60-2 «Расчеты по авансам выданным»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 47 200 руб. — произведена предварительная оплата материалов за счет полученных заемных средств;

Дебет 60-2 «Расчеты по авансам выданным»

**Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
субсчет «Проценты»**

— 822 руб. ($50\,000 \text{ руб.} \times 20\% : 365 \text{ дн.} \times 30 \text{ дн.}$) — начислены проценты за пользование краткосрочным займом (до момента принятия материалов к учету);

**Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,
субсчет «Проценты»**

Кредит 51 «Расчетные счета»

— 822 руб. — выплачены проценты по краткосрочному займу;

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»

Кредит 60-1 «Расчеты с поставщиками»

— 40 000 руб. — приняты материалы к учету по документам поставщика;

**Дебет 19-3 «НДС по приобретенным материально-
производственным запасам»**

Кредит 60-1 «Расчеты с поставщиками»

— 7200 руб. — отражен НДС согласно счету-фактуре поставщика;

Дебет 60-1 «Расчеты с поставщиками»

Кредит 60-2 «Расчеты по авансам выданным»

— 47 200 руб. — зачтен ранее выданный аванс поставщику;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19-3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам»

— 7200 руб. — предъявлена к вычету сумма НДС по оплаченным материалам;

Дебет 10-1 «Сырье и материалы»**Кредит 60-2 «Расчеты по авансам выданным»**

— 822 руб. — включены в стоимость материалов проценты, начисленные до момента принятия материалов к учету;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»**Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Проценты»**

— 822 руб. — начислены проценты за пользование краткосрочным займом (после момента принятия материалов к учету);

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», субсчет «Проценты»**Кредит 51 «Расчетные счета»**

— 822 руб. — выплачены проценты по краткосрочному займу;

Дебет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»**Кредит 51 «Расчетные счета»**

— 50 000 руб. — погашена задолженность по краткосрочному займу.

Особенности отнесения процентов по долговым обязательствам к расходам установлены главой 25 НК РФ.

Для целей налогообложения под *долговыми обязательствами* понимаются кредиты, товарные и коммерческие кредиты, займы, банковские вклады или иные заимствования независимо от формы их оформления.

Для целей налогообложения проценты по долговым обязательствам любого вида вне зависимости от характера предоставленного кредита или займа признаются расходом. Расходом признается только сумма процентов, начисленных за фактическое время пользования заемными средствами.

Расходом признаются проценты, начисленные по долговому обязательству любого вида при условии, что размер начисленных по долговому обязательству процентов существенно не отклоняется от среднего уровня процентов, взимаемых по долговым обязательствам, выданным в том же квартале на сопоставимых условиях.

При отсутствии долговых обязательств, выданных в том же квартале на сопоставимых условиях, а также по выбору организа-

ции величина процентов, признаваемых расходом, принимается в размере ставки рефинансирования Центрального банка РФ, увеличенной в 1,1 раза, — при оформлении долгового обязательства в рублях, и равной 15 % — по долговым обязательствам в иностранной валюте.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные виды обязательств, предусмотренные Гражданским кодексом РФ.
2. Назовите основные способы обеспечения обязательств по кредитному договору.
3. Назовите предметы договора займа.
4. Какими ценными бумагами организация может осуществлять привлечение заемных средств?
5. Как классифицируются кредиты и займы?
6. Какие счета бухгалтерского учета предназначены для учета обязательств по полученным кредитам и займам?
7. Какие виды задолженности различают для целей бухгалтерского учета?
8. Какой бухгалтерской записью отражают начисление процентов по заемным средствам?
9. Каким образом рассчитываются проценты, причитающие к уплате по заемным обязательствам?
10. В чем состоит особенность учета процентов по заемным обязательствам, предназначенным для приобретения активов?

Глава 12

Учет текущих обязательств и расчетов

12.1. Значение и задачи учета дебиторской и кредиторской задолженности

В процессе хозяйственной деятельности у предприятий и организаций возникают договорные отношения с различными юридическими и физическими лицами при осуществлении товарных операций, выполнении работ и оказании услуг. Расчеты с дебиторами и кредиторами отражаются каждой стороной договора в своей бухгалтерской отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. При этом любая организация может выступать как дебитором, так и кредитором.

В настоящее время в условиях снижения уровня расчетной дисциплины система «неплатежей» ведет к росту дебиторской задолженности, в том числе просроченной. Такое положение обуславливает необходимость контроля суммы дебиторской задолженности и ее движения (возникновения и погашения).

В случае покупки организацией товаров, продукции, а также приемки работ и услуг у других юридических и физических лиц у нее возникает кредиторская задолженность. В состав кредиторской задолженности организации включается задолженность бюджету по налогам, в том числе по единому социальному налогу органам социального страхования и обеспечения и фондам медицинского страхования, а также другим юридическим и физическим лицам по обязательствам, возникающим согласно действующему законодательству или условиям договоров.

В бухгалтерском балансе дебиторскую и кредиторскую задолженность отражают по срокам ее возникновения как краткосрочную, со сроком погашения не более 12 месяцев после отчетной

даты, и долгосрочную, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты. При этом исчисление указанного срока, осуществляется, начиная с первого числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором этот актив был принят к бухгалтерскому учету

Срок, в течение которого дебиторская и кредиторская задолженности отражаются в учете и отчетности, определяется соответствующим законом, иными правовыми актами или договором. Сроком считается определенный период, с которым гражданское законодательство связывает те или иные правовые последствия, а его наступление или истечение влечет возникновение, изменение или прекращение гражданских правоотношений, связанных с правами и обязанностями сторон.

Просроченная задолженность может быть взыскана с должника в судебном порядке. Организация, права которой нарушены, имеет право обратиться с требованиями (исками) об их защите в суд. Однако возможность защиты нарушенного права ограничена определенным сроком — исковой давностью.

В соответствии со ст. 195 ГК РФ исковой давностью признается срок для защиты права по иску лица, право которого нарушено. Общий срок исковой давности согласно ст. 196 ГК РФ составляет три года.

Истечение срока исковой давности начинается с момента просрочки долга, который устанавливается исходя из условий договора. Если срок исполнения обязательств должником сторонами в договоре не оговорен, необходимо руководствоваться общими правилами, установленными гражданским законодательством.

Согласно ст. 314 «Срок исполнения обязательства» ГК РФ, если обязательство предусматривает или позволяет определить день его исполнения или период времени, в течение которого оно должно быть исполнено, обязательство подлежит исполнению в этот день или соответственно в любой момент в пределах такого периода. В случаях, когда обязательство не предусматривает срок его исполнения и не содержит условий, позволяющих определить этот срок, оно должно быть исполнено в разумный срок после возникновения обязательства. Обязательство, не исполненное в разумный срок, а равно обязательство, срок исполнения которого определен моментом востребования, должник обязан исполнить в

семидневный срок со дня предъявления кредитором требования о его исполнении, если обязанность исполнения в другой срок не вытекает из закона, иных правовых актов, условий обязательства, обычаев делового оборота или существа обязательства.

Исковая давность применяется судом только по заявлению стороны в споре, сделанному до вынесения судом решения. Истечение ее срока до предъявления иска или до вынесения решения является основанием к отказу в иске.

По обязательствам с определенным сроком исполнения течение исковой давности начинается по окончании срока исполнения. По обязательствам, срок исполнения которых не определен либо определен моментом востребования, течение исковой давности начинается с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства, а если должнику предоставляется льготный срок для исполнения такого требования, исчисление исковой давности начинается по окончании указанного срока. Перемена лиц в обязательстве не влечет изменения срока исковой давности и порядка его исчисления.

Основанием для списания долгов с истекшим сроком исковой давности в бухгалтерском и налоговом учете является приказ руководителя по результатам инвентаризации. По результатам инвентаризации могут быть установлены факты наличия на балансе организации просроченной дебиторской и кредиторской задолженности.

В соответствии с п. 2 ст. 266 НК РФ долги, по которым истек установленный срок исковой давности, а также те долги, по которым в соответствии с гражданским законодательством обязательство прекращено вследствие невозможности его исполнения, признаются безнадежными долгами.

Рационально организованная система бухгалтерского учета дебиторской и кредиторской задолженности позволяет обеспечить:

- своевременное и правильное документирование операций по движению денежных средств и расчетов;
- контроль за правильными и своевременными расчетами с бюджетом, банками, персоналом;
- контроль соблюдения форм расчетов, установленных в договорах с покупателями и поставщиками;
- своевременную сверку расчетов с дебиторами и кредиторами для исключения просроченной задолженности.

12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

Для учета расчетов с покупателями и заказчиками предназначен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» по дебету корреспондирует с кредитом счета 90 «Продажи» в части продаж товаров, продукции (работ, услуг), осуществляемых в рамках обычных видов деятельности организации, и с кредитом счета 91 «Прочие доходы и расходы» — в части продаж отдельных объектов основных средств и иных активов.

По кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств отражается оплата задолженности покупателями и заказчиками:

Дебет 50 «Касса»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— на сумму платежей наличными денежными средствами;

Дебет 51 «Расчетные счета»,

52 «Валютные счета»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— на сумму платежей по безналичному расчету.

Организации могут использовать неденежные формы расчетов: векселями (товарными или финансовыми), по договору мены, путем взаиморасчетов, путем переуступки прав требования.

В настоящее время распространены **взаиморасчеты** между организациями, в которых участвуют два и более партнера. Для взаимного погашения задолженностей организации-партнеры составляют акты с подтверждением задолженностей и описанием порядка их погашения.

Пример 12.1

В акте о проведении зачета взаимных требований представители организаций-партнеров принимают решение о проведении зачета взаимных требований. ОАО «Русь» засчитывает задолженность организации МУПП ЖКХ в размере 7080 руб (в том числе НДС — 1080 руб.) за оказанные ей услуги связи в счет погашения своей задолженности перед МУПП ЖКХ в этом же размере.

Акт составлен на основании счетов-фактур, подтверждающих возникновение задолженностей организаций друг перед другом.

Акт подписывается сторонами, и на его основании в бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— 7080 руб. — осуществлен зачет взаимных требований;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 19 «НДС по приобретенным ценностям»

— 1080 руб. — предъявлена к возмещению сумма НДС

В соответствии со ст. 567 ГК РФ по *договору мены* каждая из сторон обязуется передать в собственность другой стороне один товар в обмен на другой. К этому договору применяются правила о купле-продаже, когда каждая из сторон признается продавцом товара, который она обязуется передать, и покупателем товара, который она обязуется принять в обмен.

Право собственности на обмениваемые товары согласно ст. 570 ГК РФ переходит к сторонам, выступающим по договору мены в качестве покупателей, одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами, если иное не предусмотрено в договоре.

Соответственно и выручка от реализации продукции (работ, услуг) отражается в бухгалтерском учете обеими сторонами одновременно после исполнения обязательств передать соответствующие товары обеими сторонами.

Согласно п. 6.3 Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н, величина поступления и (или) дебиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, принимается к бухгалтерскому учету по стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), полученных организацией, величина поступления и (или)

дебиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

Пунктом 6.3 Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденного приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н, установлено, что величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. Стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливаются исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией, величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретает аналогичная продукция (товары).

В соответствии с ГК РФ кредитор, т.е. организация-продавец (поставщик), может передать дебиторскую задолженность покупателя другому юридическому лицу. Для этого кредитор должен заключить договор *уступки требования*.

Кредитор, уступивший права требования по сделке, может продать их по цене, отличающейся от суммы долга.

Согласно ст. 384 ГК РФ, если иное не предусмотрено законом или договором, право первоначального кредитора переходит к новому кредитору в том объеме и на тех условиях, которые существовали к моменту перехода права. Договор уступки права требования считается исполненным в момент вступления договора в силу. На эту дату первоначальный кредитор должен погасить дебиторскую задолженность должника.

На счете 62 «Расчет с покупателями и заказчиками» отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

Суммы *полученных авансов и предварительной оплаты* учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». При этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» обособленно.

Положительные суммовые разницы, возникающие по обычным видам деятельности, отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи». *Отрицательные суммовые разницы* оформляют по этим счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные — по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» ведут по каждому предъявленному покупателю или заказчику счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику.

При этом построение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о задолженности по расчетам с покупателями и заказчиками, обеспеченной векселями, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселями, дисконтированными (учтенными) в банках; векселями, по которым денежные средства не поступили в срок.

В целях бухгалтерского учета суммы дебиторской задолженности, по которой *истек срок исковой давности*, являются согласно п. 12 ПБУ 10/99, внереализационными расходами, для учета которых предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 2 «Прочие расходы».

В соответствии с п. 14.3 ПБУ 10/99 дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в расходы организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

Списание не реальной для взыскания задолженности в убыток не является согласно п. 77 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н, аннулированием задолженности. Эта задолженность отражается за бухгалтерским балансом на 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.

В целях налогообложения прибыли списанная дебиторская задолженность также признается внереализационным расходом (ст. 265 НК РФ).

Пример 12.2

По договору купли-продажи организацией была отгружена в адрес покупателя продукция на сумму 82 600 руб., в том числе НДС — 12 600 руб. Покупателем не выполнены обязательства по погашению задолженности за отгруженную продукцию. На стоимость готовой продукции был предъявлен иск. В декабре 2004 г. дебиторская задолженность списана в связи с истечением срока исковой давности. В марте 2005 г. обязательства погашены третьим лицом в сумме 70 800 руб., в том числе НДС — 10 800 руб. Согласно учетной политике выручка в целях налогообложения определяется «по отгрузке».

В 2004 г. в бухгалтерском учете была составлена запись:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

— 82 600 руб. — на сумму списанной дебиторской задолженности по истечении срока исковой давности;

Дебет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»

— 82 600 руб. — на сумму списанной в убыток дебиторской задолженности.

Получение организацией в 2005 г. денежных средств в счет частичной оплаты товара после списания в убыток дебиторской задолженности покупателя этого товара отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 70 800 руб. — на сумму средств, поступивших от третьих лиц в счет погашения обязательств покупателя.

Одновременно составляется запись на списание дебиторской задолженности с забалансового счета:

**Кредит 007 «Списанная в убыток задолженность
несплатежеспособных дебиторов»**

— 70 800 руб.

В целях налогообложения по налогу на прибыль сумма поступившего платежа принимается в составе внереализационных доходов.

12.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

Любое предприятие в процессе работы пользуется услугами сторонних организаций. От поставщиков на предприятие поступают товарно-материальные ценности. Подрядные организации выполняют строительные, научно-исследовательские и другие работы.

Для учета расчетов с поставщиками и подрядчиками предназначен счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». На нем собирается информация о расчетах за:

- полученные товарно-материальные ценности;
- выполненные и принятые работы;
- потребленные услуги, включая предоставление электроэнергии, газа, пара, воды и т.п., а также услуги по доставке и переработке материальных ценностей, расчетные документы на которые акцептованы и подлежат оплате через банк;
- товарно-материальные ценности, работы и услуги, расчеты по которым производятся в порядке плановых платежей;
- товарно-материальные ценности, работы и услуги, на которые расчетные документы от поставщиков или подрядчиков не поступили (по так называемым неотфактурованным поставкам) и др.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги, проводятся по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты предъявленного счета. Это оз-

начает, что вне зависимости от того, как осуществлялась оплата (авансом или после получения продукции, оприходования стоимости работ, услуг), стоимость полученного имущества (работ, услуг) должна отражаться в кредите счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

К счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» можно открыть субсчета: «Расчеты по авансам выданным», «Расчеты по векселям выданным» и др. Количество субсчетов, их названия организация должна определить самостоятельно и закрепить это в учетной политике.

Основанием для оформления операций по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» являются надлежащим образом оформленные первичные оправдательные документы.

В кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» относится сумма, указанная в расчетных документах, в пределах принятых к оплате (акцептованных) сумм.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» и др.).

При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 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 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

По дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются суммы оплаты полученной продукции, работ или услуг. При этом кредитуются счета учета денежных средств (50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках») или дебиторской задолженности

(62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами») в зависимости от того, какая схема оплаты принята (последующая или предварительная).

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» ведется по каждому предъявленному счету, а в части расчетов в порядке плановых платежей — по каждому поставщику и подрядчику. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения необходимых данных по поставщикам:

- по акцептованным и другим расчетным документам, срок оплаты которых не наступил;
- по не оплаченным в срок расчетным документам;
- по неотфактурованным поставкам;
- по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил;
- по просроченным оплатой векселям.

Суммовые разницы по приобретенному имуществу после его оприходования или выполненным работам (услугам) учитывают на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционных доходов или расходов в зависимости от значения суммовых разниц.

Курсовые разницы по приобретенному имуществу (работам, услугам) также отражают на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционных доходов и расходов в зависимости от значения курсовых разниц.

12.4. Учет расчетов с подотчетными лицами

Работники организации в процессе своей трудовой деятельности могут быть направлены в служебные командировки в целях выполнения определенных заданий и видов работ как внутри страны, так и за ее пределами.

Согласно ст. 166 Трудового кодекса РФ служебной командировкой признается поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы.

Направление работника в командировку производится на основании приказа руководителя с указанием цели и срока командирования, а также страны пребывания. Командировка внутри страны оформляется командировочным удостоверением, в котором проставляются отметки о прибытии работника в пункт назначения и его выбытии по завершении командировки. При командировании сотрудников за рубеж командировочное удостоверение не выписывается, поскольку отметки о пересечении границы страны пребывания проставляются в загранпаспорте.

Действующее законодательство предусматривает предоставление ряда компенсационных выплат для работников, направляемых в служебные командировки. Причем компенсационные выплаты как внутри страны, так и за рубежом производятся командируемым работникам, состоящим с предприятиями, учреждениями или организациями в трудовых отношениях.

Согласно ст. 168 ТК РФ в случае направления в служебную командировку работодатель обязан возмещать работнику:

- расходы по проезду;
- расходы по найму жилого помещения;
- дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства (суточные);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, определяются коллективным договором или локальным нормативным актом организации.

Командированному лицу перед отъездом в заграничную командировку выдается аванс в рублях и иностранной валюте. Определение суммы аванса осуществляется в соответствии с составленной сметой командировочных расходов. Смета содержит перечень расходов, которые предусмотрены для реализации программы или задания по командировке. Чаще всего этот перечень расходов ограничивается предусмотренными компенсационными выплатами.

Выдача аванса подотчетному лицу регламентируется Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации, утвержденным решением Совета директоров Центрального банка РФ от 22.09.93 г. № 40. Обязательным условием выдачи аванса является проверка наличия остатка подотчетных сумм у работника и его погашение.

По возвращению из загранкомандировки в течение трех календарных дней работник представляет в бухгалтерию авансовый отчет со всеми документами, подтверждающими фактические расходы. Остаток неиспользованных средств возвращается в кассу организации.

Учет расчетов с подотчетными лицами по командировкам ведется с применением счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами». В организациях, где регулярно осуществляются загранкомандировки, синтетический учет расчетов с командировемыми лицами целесообразно вести в разрезе субсчетов:

71-1 «Расчеты с подотчетными лицами в рублях»;

71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте».

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет.

Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и кредиту счета 50 «Касса».

Полученная иностранная валюта, предназначенная для загранкомандировки, с валютного счета приходится в кассу организации, а затем выдается под отчет командируемому работнику. В бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 50-4 «Касса в иностранной валюте»

Кредит 52 «Валютные счета»

— на сумму поступившей иностранной валюты в кассу организации согласно представленному чеку;

Дебет 71-2 «Расчеты с подотчетными лицами в иностранной валюте»

Кредит 50-4 «Касса в иностранной валюте»

— на выдачу аванса командируемому лицу в иностранной валюте.

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» 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».

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списывают со счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» в дебет

счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» 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).

12.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Среди экономических рычагов, при помощи которых государство воздействует на рыночную экономику, важное место отводится налогам. В условиях рыночной экономики любое государство широко использует налоговую политику в качестве определенного регулятора воздействия на негативные явления рынка. Налоги, как и вся налоговая система, являются мощным инструментом управления экономикой в условиях рынка.

В условиях рынка налоги должны способствовать формированию фондов бюджета, стимулированию научно-технического прогресса, ограничению роста цен и инфляции. С помощью налогов обеспечивается сбор денежных средств как с предприятий, организаций, так и с населения. Происходит регулирование денежных доходов как физических, так и юридических лиц.

Налоговая система Российской Федерации включает федеральные, региональные и местные налоги. В основу этой классификации положен признак компетентности органов государственной власти в применении налогового законодательства.

Бухгалтерский учет расчетов организации с бюджетом по налогам и сборам ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Общие правила налогообложения по всем налогам, а также санкций за их неправильное применение или неприменение установлены Налоговым кодексом РФ.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов.

Налог на доходы физических лиц. В соответствии со ст. 207 главы 23 «Налог на доходы физических лиц» НК РФ налогоплательщиками налога на доходы физических лиц признаются физиче-

ские лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также физические лица, получающие доходы от источников, расположенных в Российской Федерации, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика. В том числе в состав дохода граждан включаются: суммы материальных и социальных благ, предоставляемых предприятиями, учреждениями и организациями физическим лицам, в частности оплата стоимости: коммунально-бытовых услуг; разного рода абонементов, подписки на газеты, журналы и книги; питания, лечения; путевок на лечение и отдых, включая путевки для детей; товаров, реализованных работникам по ценам ниже рыночных или отпуск продукции собственного производства по ценам ниже обычно применяемых организациями для отпуска продукции сторонним потребителям; единовременных пособий уходящим на пенсию ветеранам труда; возмещение оплаты родителям за детей в детских дошкольных учреждениях и учебных заведениях, проезда к месту работы и обратно, кроме случаев, специально предусмотренных законодательством.

Налоговым периодом при расчете налога на доходы физических лиц признается календарный год.

При определении налогооблагаемой базы работодатель — налоговый агент учитывает все доходы, полученные налогоплательщиком в налоговом периоде, как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды, определяемой в соответствии со ст. 212 Налогового кодекса Российской Федерации.

Статья 210 НК РФ предусматривает, что если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, то такие удержания не уменьшают налоговую базу.

В системе налогообложения Российской Федерации предусмотрен ряд преимуществ для определенных категорий налогоплательщиков в виде различных льгот, вычетов, которые оказывают непосредственное влияние на формирование налоговой базы по налогу на доходы физических лиц.

Законодательством определено четыре вида налоговых вычетов: стандартные, профессиональные, имущественные и социальные.

В зависимости от вида доходов в соответствии со ст. 224 НК РФ существует разграничение ставок налога на доходы физических лиц:

- по ставке 13 % облагаются доходы физических лиц, в том числе заработная плата, премии, пособия по временной нетрудоспособности, вознаграждения за выполнение трудовых обязанностей и др.;
- по ставке 9 % облагаются доходы от долевого участия в деятельности организации, полученные физическими лицами в виде дивидендов;
- по ставке 30 % облагаются доходы физических лиц, не являющихся резидентами Российской Федерации;
- по ставке 35 % облагаются выигрыши и призы, получаемые в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ, услуг, в части, превышающей 2000 руб. (с 1 января 2006 г. — 4000 руб.); страховые выплаты по договорам добровольного страхования; суммы экономии на процентах при получении заемных средств.

На сумму начисленного налога на доходы физических лиц составляется проводка:

Дебет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Перечисление налога на доходы физических лиц осуществляется с расчетного счета организации не позднее даты выплаты заработной платы. При этом составляется следующая запись:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Перечисление налога осуществляется на основе платежных поручений, в которых в обязательном порядке должен быть указан код налога по установленному классификатору для зачисления на соответствующий счет налоговых органов.

Налог на добавленную стоимость. Налог на добавленную стоимость (НДС) представляет собой форму изъятия в бюджет части добавленной стоимости, создаваемой на всех стадиях производства и определяемой как разница между стоимостью реализованных товаров, работ, услуг и стоимостью материальных затрат, отнесенных на издержки производства и обращения. Порядок ис-

числения и уплаты НДС регламентируется главой 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ.

Объект налогообложения по НДС определяется в соответствии со ст. 146 НК РФ. Им признается реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказанных услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Для целей исчисления НДС реализацией также считается передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе.

В объекте налогообложения, кроме того, включаются операции по передаче товаров (выполнению работ, оказанию услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций.

Налоговая база при исчислении налога на добавленную стоимость определяется с учетом особенностей реализации произведенных или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг) в соответствии со ст. 153–162 НК РФ. При реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется исходя из их стоимости с учетом акцизов и без включения НДС. При этом цена реализации определяется с учетом требований ст. 40 НК РФ (п. 1 ст. 154 НК РФ).

Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных с «входящим» налогом на добавленную стоимость, т.е. НДС, который уплачивается поставщикам, предназначается счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

По дебету счета 19 «НДС по приобретенным ценностям» по соответствующим субсчетам организация отражает суммы налога по приобретенному имуществу, работам и услугам в корреспонденции со счетами учета расчетов.

Принятый к учету НДС подлежит списанию в сумме, на которую в данном налоговом периоде производится налоговый вычет. Под налоговыми вычетами понимаются суммы НДС по приобретенным материальным ценностям (работам, услугам), подлежащие вычету из сумм налога, исчисленного по операциям реализации товаров (работ, услуг). Налоговые вычеты производятся по товарам (работам, услугам), приобретаемым для осуществления произ-

водственной деятельности или иных операций, признаваемых объектами налогообложения, для перепродажи.

Виды налоговых вычетов и порядок их применения регламентируются ст. 171 и 172 НК РФ. Отражение НДС производится на основании счетов-фактур (п. 1 ст. 169 НК РФ). Не оформленные в установленном порядке счета-фактуры не могут быть основанием для принятия предъявленных покупателю продавцом сумм налога к вычету (п. 2 ст. 169). Во всех расчетных документах на реализуемую продукцию сумму НДС выделяют отдельной строкой.

Списание накопленных на счете 19 «НДС по приобретенным ценностям» сумм налога отражается по кредиту счета, как правило, в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Сумма налога на добавленную стоимость, подлежащая начислению в бюджет по операциям, признаваемым объектом налогообложения, определяется путем умножения налоговой базы на соответствующую ставку НДС. При применении налогоплательщиками при реализации товаров различных налоговых ставок налоговая база определяется отдельно по каждому виду товаров, облагаемых по разным ставкам. Согласно п. 1 ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

С 1 января 2006 г. моментом определения налоговой базы по НДС является наиболее ранняя из следующих дат:

- 1) день отгрузки (передачи) товаров (работ, услуг), имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров (выполнения работ, оказания услуг), передачи имущественных прав.

В случаях, если товар не отгружается и не транспортируется, но происходит передача права собственности на этот товар, такая передача права собственности в целях главы 21 НК РФ приравнивается к его отгрузке.

При реализации налогоплательщиком товаров, переданных им на хранение по договору складского хранения с выдачей складского свидетельства, момент определения налоговой базы по указанным товарам определяется как день реализации складского свидетельства.

Моментом определения налоговой базы при выполнении строительно-монтажных работ для собственного потребления является последний день месяца каждого налогового периода.

Момент определения налоговой базы при передаче товаров (выполнении работ, оказании услуг) для собственных нужд, признаваемой объектом налогообложения НДС, определяется как день совершения указанной передачи товаров (выполнения работ, оказания услуг).

Начисление НДС отражается записями:

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи товаров, продукции, работ и услуг;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, от стоимости выручки от продажи основных средств, нематериальных и прочих активов, а также от их безвозмездной передачи.

В целях определения суммы НДС, подлежащей уплате в бюджет, организации должны вести Книгу продаж. В Книге продаж регистрируются счета-фактуры (контрольные ленты контрольно-кассовой техники, бланки строгой отчетности), составляемые продавцами. То есть при совершении операции, признаваемой объектом обложения НДС (в том числе освобождаемой от налогообложения), продавец выписывает счет-фактуру и регистрирует его в Книге продаж.

Акцизы. Организации являются плательщиками акцизов с производимых и продаваемых ими отдельных видов товаров согласно их перечню, установленному законодательством. Порядок исчисления и уплаты акцизов регламентирует глава 22 «Акцизы» НК РФ. В бухгалтерском учете по акцизам составляются записи:

Дебет 90-4 «Акцизы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму акцизов по реализованным товарам;

Дебет 20 «Основное производство»,

23 «Вспомогательные производства» и др.

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму акцизов по товарам, использованным в собственном производстве;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— на сумму акцизов, перечисленных в бюджет.

Налог на прибыль. Порядок исчисления налога на прибыль организаций регламентируется главой 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Налогоплательщиками по налогу на прибыль являются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль признается прибыль, полученная налогоплательщиком.

Прибылью признается:

для российских организаций — полученные доходы за вычетом произведенных расходов, определяемых в соответствии с главой 25 НК РФ;

для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, — полученные через эти постоянные представительства доходы за вычетом величины произведенных этими представительствами расходов, которые определяются в соответствии с требованиями главы 25 НК РФ;

для иностранных организаций — доходы, полученные от источников в Российской Федерации. К таким доходам относятся: дивиденды; доходы, получаемые в результате распределения прибыли и имущества; процентный доход от долговых обязательств; доходы от использования предоставленных прав на объекты интеллектуальной собственности и др.

При определении показателя по доходам принимают в расчет как доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, так и внереализационные доходы, устанавливаемые в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ.

В соответствии с п. 1 ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как соб-

ственного производства, так и ранее приобретенных, а также выручка от реализации имущественных прав.

Учитывая ст. 271 и 273 НК РФ, доходы исчисляются по методу начисления или кассовому методу.

Право на определение даты получения дохода по кассовому методу имеют организации, у которых в среднем за предыдущие четыре квартала сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила 1 млн руб. за каждый квартал. При этом датой получения дохода признается день поступления средств на счета в кассу и (или) в банк.

Правила формирования в бухгалтерском учете и порядок раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о расчетах по налогу на прибыль установлены Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденным приказом Минфина России от 19.11.02 г. № 114н.

В соответствии с нормами ПБУ 18/02 в каждом отчетном периоде изначально определяется сумма налога на прибыль от бухгалтерской прибыли (убытка) и отражается в бухгалтерском учете независимо от суммы налогооблагаемой прибыли (убытка) следующим образом:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Затем сумма налога на прибыль, исчисленного с бухгалтерской прибыли, корректируется с учетом постоянных налоговых обязательств (Дебет 99 «Прибыли и убытки» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»), отложенных налоговых обязательств (Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам» Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства») и отложенных налоговых активов (Дебет 09 «Отложенные налоговые активы» Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»).

В целях определения налоговой базы и исчисления налога на прибыль организации составляют налоговую декларацию по налогу на прибыль организаций. Налоговая декларация представляется налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета на бланке установленной формы.

Перечисление денежных средств в погашение задолженности перед бюджетом по налогу на прибыль отражается записью:

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Налог на имущество. Налог на имущество организаций регламентируется главой 30 «Налог на имущество организаций» НК РФ.

Данным налогом облагаются основные средства, находящиеся на балансе налогоплательщика.

Плательщиками налога на имущество предприятий являются:

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории, континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Сумма налога за отчетный период определяется ежеквартально нарастающим итогом с начала года путем умножения исчисленной за этот период среднегодовой стоимости имущества на установленную налоговую ставку. Сумма налога, подлежащая внесению в бюджет, определяется как разность между суммой налога, исчисленной за отчетный период, и суммами налога, внесенными в бюджет за предыдущие отчетные периоды текущего года.

В бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»

— на сумму начисленного налога;

Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит 51 «Расчетные счета»

— на сумму перечисленного налога.

Ежеквартально организации представляют в налоговые органы по установленной форме налоговую декларацию по налогу на имущество.

12.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В настоящее время в связи с неустойчивым финансово-экономическим положением в стране особенно увеличилась роль

внебюджетных фондов Российской Федерации, так как именно за счет средств этих фондов осуществляются выплаты пенсий, пособий по уходу за ребенком, отчисления, связанные с разработкой и реализацией помощи безработным, оказание медицинской помощи, выплаты различных пособий (по временной нетрудоспособности, беременности, родам и т.д.), а также финансирование домов престарелых, интернатов для инвалидов и т.д.

В соответствии с Налоговым кодексом с 1 января 2001 г. введен единый социальный налог, зачисляемый в Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации.

Статьей 235 НК РФ налогоплательщики единого социального налога объединены в две группы.

К первой группе относятся юридические и физические лица, производящие выплаты физическим лицам, ко второй — индивидуальные предприниматели и адвокаты.

Для организаций объектом налогообложения по единому социальному налогу признаются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые ими в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям), а также по авторским договорам.

Согласно ст. 241 НК РФ единый социальный налог исчисляется по регрессивной шкале ставок. Ставки дифференцированы в зависимости от величины облагаемой базы. Это означает, чем выше налоговая база на каждого работника, исчисленная нарастающим итогом с начала года, тем меньше ставка налога. Ставки единого социального налога зависят от категории налогоплательщиков. Ставки налога для налогоплательщиков-работодателей представлены в табл. 12.1.

Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежемесячно не позднее 15-го числа следующего месяца.

Сумма налога, подлежащая уплате в Фонд социального страхования РФ, подлежит уменьшению налогоплательщиками на произведенные ими самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

Таблица 12.1

Ставки единого социального налога для работодателей

Налоговая база на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	Территориальные фонды обязательного медицинского страхования	
До 280 000 руб.	20,0 %	3,2 %	0,8 %	2,0 %	26,0 %
От 280 001 руб до 600 000 руб	56 000 руб + +7,9 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	8 960 руб + +1,1 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	2 240 руб + +0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	5 600 руб. + +0,5 % с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб + +10,0 % с суммы, превышающей 280 000 руб
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + +2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб	12 480 руб.	3 840 руб	7 200 руб.	104 800 руб + +2,0 % с суммы, превышающей 600 000 руб

Сумма налога, подлежащая уплате в федеральный бюджет, уменьшается налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование исчисляются в соответствии с Федеральным законом от 15.12.01 г. № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации».

Объектом обложения страховыми взносами и базой для их начисления являются объект налогообложения и налоговая база по единому социальному налогу.

Ежеквартально не позднее 15-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом, налогоплательщики обязаны представить в Фонд социального страхования РФ сведения о суммах:

- 1) начисленного налога в Фонд социального страхования РФ;
- 2) использованных на выплату пособий по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком до достижения им возраста 1,5 лет, при рождении ребенка, на возмещение стоимости гарантированного перечня услуг и социального пособия на погребение, на другие виды пособий по государственному социальному страхованию;
- 3) направленных ими на приобретение путевок;
- 4) расходов, подлежащих зачету;
- 5) уплачиваемых в Фонд социального страхования РФ.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используется 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 РФ, Пенсионный фонд РФ, 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 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
20 «Основное производство»,
23 «Вспомогательные производства»,
44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению».

В организациях по расчетам по обязательному пенсионному страхованию, как и по единому социальному налогу, должен быть организован синтетический и аналитический учет взносов и платежей. Аналитический учет взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется по каждому физическому лицу в индивидуальной карточке, предназначенной для учета авансовых платежей по единому социальному налогу.

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования РФ, Пенсионный фонд РФ, используется организацией для выпла-

ты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др.

Начисление работникам организации указанных пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Перечисление страховых взносов оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

Кредит 51 «Расчетные счета».

Контроль правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты единого социального налога осуществляется налоговыми органами в соответствии с их компетенцией, определяемой Налоговым кодексом РФ.

12.7. Учет расчетов с учредителями и акционерами

Учет расчетов с участниками по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 «Расчеты с учредителями».

Планом счетов бухгалтерского учета к этому счету предусмотрены субсчета:

75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

75-2 «Расчеты по выплате доходов».

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

Дебетовый оборот характеризует возникновение задолженности учредителей перед обществом по вкладам в уставный капитал. Кредитовый оборот — сумму погашенной дебиторской задолженности, равную стоимости вкладов, фактически внесенных участниками.

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал составляется запись:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10 «Материалы», 51 «Расчетные счета», 50 «Касса» и др.) и кредиту субсчета 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Основные средства и нематериальные активы при внесении их в качестве вкладов в уставный капитал организации предварительно отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При этом на стоимость внесенных активов составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 75 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

**Дебет 01 «Основные средства»,
04 «Нематериальные активы»**

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы».

На субсчете 75-2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия. Начисление доходов от участия в организации отражают по кредиту субсчета 75-2 «Расчеты по выплате доходов» 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 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплата участникам организации доходов отражается по кредиту счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате доходов продук-

цией (работами, услугами) организации списывают их стоимость с кредита счета 90 «Продажи» в дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» или 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Аналитический учет по счету 75 «Расчеты с учредителями» ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами-собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

12.8. 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 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» могут быть открыты следующие субсчета:

76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;

76-2 «Расчеты по претензиям»;

76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;

76-4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На *субсчете 76-1* «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 субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство» и т.п.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках») в дебет субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию».

Потери товарно-материальных ценностей по страховым случаям списывают с кредита счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция» и др. в дебет субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». По дебету субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» 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 компаний, отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту субсчета 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию». Не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по субсчету 76-1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 76-2 «Расчеты по претензиям» 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 претензий при несоответствии цен и тарифов, качества, арифметических ошибках и т.п. по уже оприходованным ценностям;
- 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат — на сумму претензий за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;
- учета денежных средств и кредитов банка — 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 субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» в дебет счетов учета денежных средств. Суммы неудовлетворенных претензий, как правило, списывают с кредита субсчета 76-2 «Расчеты по претензиям» в дебет тех счетов, с которых они были списаны на субсчет 76-2 «Расчет по претензиям».

Уплаченные организацией штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 76-3 «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 субсчета 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные доходы записывают по дебету счетов учета активов (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.) и кредиту субсчета 76-3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам».

На субсчете 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» учитывают расчеты с работниками организации по не выплаченным в установленный срок суммам из-за неявки получателей. Депонированные суммы отражают по кредиту субсчета 76-4 «Расчеты по депонированным суммам» и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам».

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» обособленно.

Контрольные вопросы

1. Назовите задачи учета дебиторской и кредиторской задолженности.
2. В чем различие между сомнительным и безнадежным долгом?
3. Как отражается в учете списание сомнительной дебиторской задолженности?
4. На основании каких документов производятся записи по дебету и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»?
5. Для отражения каких операций используется счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»?
6. Как ведется синтетический и аналитический учет расчетов с подотчетными лицами?
7. Как организуется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» учет расчетов с бюджетом по видам уплачиваемых организацией налогов?
8. С какой целью к счету 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» открываются субсчета и каков порядок их применения?
9. Дайте характеристику счету 75 «Расчеты с учредителями».
10. Для отражения каких расчетных операций используется счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»?

Глава 13

Учет финансовых результатов и использования прибыли

13.1. Понятие, классификация и задачи учета доходов и расходов

Финансовый результат деятельности организации определяется как разница между доходами и осуществленными в связи с получением доходов расходами.

Понятие, порядок признания в бухгалтерском учете и классификация доходов и расходов определены в Положениях по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденных приказами Минфина России от 06.05.99 г. № 32н и № 33н.

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 налога на добавленную стоимость, акцизов, 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.

Расходами организации **признается** уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и (или) возникновение обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества).

Не относится к расходам организации выбытие активов:

- в связи с приобретением (созданием) внеоборотных активов (основных средств, незавершенного строительства, нематериальных активов и т.п.);
- вклады в уставные капиталы других организаций, приобретение акций и иных ценных бумаг;
- по договорам комиссии, 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, задатка в счет оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в погашение кредита, займа, полученных организацией.

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

- а) доходы и расходы по обычным видам деятельности;
- б) прочие доходы и расходы.

Прочие доходы и расходы, в свою очередь, делятся на три вида: операционные, внереализационные и чрезвычайные.

Установленный порядок ведения бухгалтерского учета доходов и расходов позволяет определять финансовый результат от обычных видов деятельности и от прочей деятельности.

Задачи бухгалтерского учета доходов и расходов состоят в следующем:

- 1) идентификация фактов хозяйственной жизни, квалифицируемых в бухгалтерском учете как доходы и расходы;
- 2) определение момента возникновения (признания) доходов и расходов;
- 3) определение величины доходов и расходов;
- 4) отнесение доходов и расходов к отчетным периодам, за которые определяется финансовый результат.

13.2. Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности

Доходами от обычных видов деятельности считается выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг.

В организациях, предметом деятельности которых являются 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 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 операционным доходам.

В соответствии с п. 12 ПБУ 9/99 *выручка признается в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:*

- 1) организация имеет право на получение этой выручки, вытекающее из конкретного договора или подтвержденное иным соответствующим образом;
- 2) сумма выручки может быть определена;
- 3) имеется уверенность в увеличении экономических выгод в результате конкретной операции;
- 4) право собственности (владения, пользования, распоряжения) на продукцию (товар) перешло к покупателю или работа принята заказчиком (услуга оказана);
- 5) 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 1, 2 и 3.

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.

Расходы по обычным видам деятельности — это расходы, связанные с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров.

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 их осуществлению относятся к операционным расходам.

Расходами по обычным видам деятельности считается также возмещение стоимости основных средств, нематериальных активов и иных амортизируемых активов, осуществляемых в виде амортизационных отчислений.

В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 *расходы признаются в бухгалтерском учете при наличии следующих условий:*

1) расход производится в соответствии с конкретным договором, требованием законодательных и нормативных актов, обычаями делового оборота;

2) сумма расходов может быть определена;

3) имеется уверенность в том, что в результате конкретной операции произойдет уменьшение экономических выгод организации (т.е. когда организация передала актив либо отсутствует неопределенность в отношении передачи активов).

Если в отношении любых расходов организации не исполнено хотя бы одно из указанных условий, то в учете признается дебиторская задолженность.

Амортизация признается в качестве расхода исходя из величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов, срока полезного использования и принятых организацией способов начисления амортизации.

Расходы подлежат признанию в бухгалтерском учете независимо от намерения получить выручку, операционные или иные доходы и от формы осуществления расхода (денежной, натуральной и иной).

В соответствии с допущением временной определенности фактов хозяйственной деятельности расходы признаются в том отчетном периоде, в котором совершены, независимо от времени фактической выплаты денежных средств и иной формы осуществления.

Если организацией принят в разрешенных случаях порядок признания выручки после поступления денежных средств и иной формы оплаты, то и расходы признаются после осуществления погашения задолженности.

Расходы признаются в отчете о прибылях и убытках:

- с учетом связи между произведенными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обуславливают получение доходов в течение нескольких отчетных периодов и когда связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем;
- по расходам, признанным в отчетном периоде, когда по ним становится определенным неполучение экономических выгод или поступление активов;
- независимо от того, как они принимаются для целей расчета налогооблагаемой базы;
- когда возникают обязательства, не обусловленные признанием соответствующих активов.

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в денежном выражении. Величина выручки определяется как сумма поступления денежных средств, стоимости иного имущества и величины дебиторской задолженности.

Если величина поступления покрывает лишь часть выручки, то выручка, принимаемая к бухгалтерскому учету, определяется как сумма поступления и дебиторской задолженности (в части, не покрытой поступлением). При этом величина поступления и (или) дебиторской задолженности определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (заказчиком) или пользователем активов организации. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины поступления и (или) дебиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров, работ, услуг) либо предоставления во временное пользование (временное владение и пользование) аналогичных активов.

Пример 13.1

От покупателя в оплату отгруженной продукции получены денежные средства в сумме 30 000 руб., материалы стоимостью 20 000 руб. По условиям договора стоимость отгруженной покупателю продукции — 100 000 руб.

Дебиторская задолженность покупателя равна 50 000 руб. (100 000 руб. – 30 000 руб. – 20 000 руб.).

Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме 100 000 руб. и включает сумму полученных денежных средств — 30 000 руб., стоимость поступивших в оплату продукции материалов — 20 000 руб., величину дебиторской задолженности — 50 000 руб.

ПБУ 9/99 отдельно устанавливает правила оценки выручки от продажи товаров (работ, услуг), полученной при продаже на условиях коммерческого кредита, по бартерным сделкам, а также в случае изменения величины обязательств по сделкам, предполагающим получение доходов.

При продаже продукции и товаров, выполнении работ, оказании услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Пример 13.2

Покупателю отгружены товары на условиях коммерческого кредита. Стоимость товаров — 100 000 руб. Условиями договора предусмотрена отсрочка платежа на два месяца с уплатой 5 % от стоимости товаров

Величина выручки в данном случае включает стоимость отгруженных товаров и сумму процентов за отсрочку платежа — 105 000 руб. (100 000 руб. + 100 000 руб. × 5 %).

Величина выручки по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией. Стоимость товаров (ценностей), полученных или подлежащих получению организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных товаров (ценностей).

При невозможности установить стоимость указанных ценностей величина выручки определяется стоимостью продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией. Стоимость продукции (товаров), переданной или подлежащей передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет выручку в отношении аналогичной продукции (товаров).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина выручки корректируется исходя из стоимости актива, подлежащего получению организацией. Стоимость актива, подлежащего получению организацией, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина выручки определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

Пример 13.3

ООО «Альфа» и ЗАО «Омега» заключили договор купли-продажи, условиями которого предусмотрено предоставление скидки с цены товаров в размере 3% в случае приобретения ЗАО «Омега» в месяц товаров на сумму свыше 1 млн руб. В течение месяца ЗАО «Омега» приобрело това-

ров на сумму 1 060 000 руб., в том числе: 02.03 — на 450 000 руб., 15 03 — на 290 000 руб., 22.03 — на 320 000 руб.

При приобретении последней партии товаров ООО «Альфа» предоставило ЗАО «Омега» скидку в размере 3 % на все приобретенные за месяц товары, так как сумма всех приобретенных товаров превысила 1 млн руб. Величина выручки ООО «Альфа» равна 1 028 200 руб. (1 060 000 руб. – 1 060 000 руб. × 3 %).

Величина выручки увеличивается или уменьшается на суммовые разницы, возникающие в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Под *суммовой разницей* понимается разница между рублевой оценкой фактически поступившего в качестве выручки актива, выраженного в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этого актива, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату признания выручки в бухгалтерском учете.

Пример 13.4

ООО «Альфа» и ЗАО «Омега» заключили договор купли-продажи, условиями которого предусмотрена оплата продукции в сумме, эквивалентной 1000 долл. США, исчисленной по ставке, установленной Центральным банком РФ на дату оплаты. 15 марта ООО «Альфа» отгрузило ЗАО «Омега» продукцию, курс доллара — 28,5 руб. за 1 долл. США. 20 апреля ЗАО «Омега» оплатило продукцию, курс доллара — 29 руб. за 1 долл. США.

По условиям примера в марте к бухгалтерскому учету принимается выручка в сумме 28 500 руб. (1000 долл. США × 28,5 руб.). В апреле величина выручки увеличивается на положительную суммовую разницу в связи с ростом курса доллара. Суммовая разница равна 500 руб. (1000 долл. США × (29 руб. – 28,5 руб.)). Исчисленная суммовая разница отражается в бухгалтерском учете в качестве выручки от продаж.

Оценка расходов по обычным видам деятельности производится в порядке, аналогичном оценке выручки. По аналогии с ПБУ 9/99 в ПБУ 10/99 установлены специальные правила для оценки расхо-

дов: по договорам, заключенным на стандартных условиях; по сделкам, предусматривающим коммерческое кредитование; по бартерным операциям; в случае изменения обязательств по договору.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы, принимаемые к бухгалтерскому учету, определяются как сумма оплаты и кредиторской задолженности (в части, не покрытой оплатой).

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется исходя из цены и условий, установленных договором между организацией и поставщиком (подрядчиком) или иным контрагентом. Если цена не предусмотрена в договоре и не может быть установлена исходя из условий договора, то для определения величины оплаты или кредиторской задолженности принимается цена, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет расходы в отношении аналогичных материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг либо предоставления во временное пользование аналогичных активов.

При оплате приобретаемых материально-производственных запасов, работ, услуг на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки платежа, расходы принимаются к бухгалтерскому учету в полной сумме кредиторской задолженности, т.е. с учетом подлежащих уплате процентов за рассрочку платежа.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, определяется стоимостью товаров (ценностей), переданных или подлежащих передаче организацией. При невозможности установить стоимость таких ценностей величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется стоимостью продукции (товаров), полученной организацией. Стоимость продукции (товаров), полученной организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретается аналогичная продукция (товары).

В случае изменения обязательства по договору первоначальная величина расходов корректируется исходя из стоимости акти-

ва, подлежащего выбытию. Стоимость актива, подлежащего выбытию, устанавливают исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов.

Величина оплаты и (или) кредиторской задолженности определяется с учетом всех предоставленных организации согласно договору скидок (накидок).

При определении величины расходов также учитываются суммовые разницы. При этом под *суммовой разницей* понимается разница между рублевой оценкой фактически произведенной оплаты, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия к бухгалтерскому учету соответствующей кредиторской задолженности, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Расходы по обычным видам деятельности формируют:

- расходы, связанные с приобретением сырья, материалов, товаров и иных материально-производственных запасов;
- расходы, возникающие непосредственно в процессе переработки (доработки) материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг и их продажи, а также в процессе продажи (перепродажи) товаров (расходы по содержанию и эксплуатации основных средств и иных внеоборотных активов, по поддержанию их в исправном состоянии, коммерческие расходы, управленческие расходы и др.).

Расходы по обычным видам деятельности, относящиеся к данному отчетному месяцу, учитываются на счетах учета затрат (расходов на продажу): 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу».

Для целей формирования организацией финансового результата от обычных видов деятельности определяется себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг. Себестоимость формируется на базе расходов по обычным видам деятельности, признанных как в отчетном периоде, так и в предыдущие отчетные периоды, и переходящих расходов, имею-

щих отношении к получению доходов в последующие отчетные периоды.

В конце месяца при определении себестоимости продукции (работ, услуг) расходы, учтенные на счетах 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», списываются в дебет счета 20 «Основное производство»:

Дебет 20 «Основное производство»
Кредит 23 «Вспомогательные производства»,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы».

После оценки незавершенного производства определяется себестоимость выпущенной из производства готовой продукции, принятие к учету которой отражается в бухгалтерском учете записью:

Дебет 43 «Готовая продукция»
Кредит 20 «Основное производство».

Себестоимость проданной готовой продукции, себестоимость выполненных работ и оказанных услуг, а также расходы на продажу списываются на себестоимость продаж:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»
Кредит 20 «Основное производство»,
43 «Готовая продукция»,
44 «Расходы на продажу».

ПБУ 10/99 предусматривает варианты признания управленческих и коммерческих расходов. В частности, по усмотрению организации управленческие расходы могут не включаться в себестоимость продукции, а списываться в полной сумме на себестоимость продаж. В этом случае в конце месяца списание общехозяйственных расходов отражается записью:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»
Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

По выбору организации коммерческие расходы могут признаваться в отчетном периоде одним из следующих способов:

- списываться на себестоимость продаж в полной сумме;
- списываться на себестоимость продаж в сумме, относящейся к проданным товарам и продукции.

Указанная сумма определяется путем распределения расходов на продажу между проданными товарами (продукцией) и остатками непроданных товаров (продукции) на складе по среднему проценту.

Для учета выручки от продаж используется счет 90 «Продажи», субсчет 1 «Выручка». При отражении выручки в бухгалтерском учете одновременно отражается возникновение дебиторской задолженности покупателей и заказчиков:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка».

В бухгалтерском учете доходы и расходы отражаются исходя из допущения временной определенности фактов хозяйственной деятельности, т.е. в том отчетном периоде, к которому они относятся при соблюдении условий их признания. Если полученные в отчетном периоде доходы и осуществленные расходы относятся к следующим периодам, они не включаются в доходы и расходы отчетного периода, а подлежат учету в составе доходов и расходов будущих периодов.

Вместе с тем организациям предоставлено право создавать резервы расходов, которые будут осуществлены в последующие отчетные периоды. Отчисления в резервы включаются в расходы отчетного периода. Цель создания таких резервов состоит в равномерном включении предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

В соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н, организации могут создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков, на выплату вознаграждения за выслугу лет и по итогам работы за год, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством, на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, на покрытие затрат по ремонту предметов проката и др. Конкретный перечень создаваемых резервов организация устанавливает в учетной политике.

Для учета резервов используется пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов», аналитический учет на котором организуется по каждому виду создаваемых резервов. По кредиту счета отражается начисление резервов, а по дебету — их использование.

Сумма ежемесячных отчислений в создаваемый резерв определяется путем деления величины предстоящих расходов на 12 месяцев и отражается в учете записью:

Дебет 20 «Основное производство»,
23 «Вспомогательные производства»,
25 «Общепроизводственные расходы»,
26 «Общехозяйственные расходы»,
44 «Расходы на продажу»
Кредит 96 «Резервы предстоящих расходов».

При наличии резерва фактические расходы по мере их возникновения списываются в уменьшение резерва:

Дебет 96 «Резервы предстоящих расходов»
Кредит 10 «Материалы»,
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Правильность образования и использования сумм по тому или иному резерву периодически (а на конец года обязательно) проверяется и при необходимости корректируется.

В конце года проводится инвентаризация резервов, в процессе которой уточняется величина остатка не использованного на конец года резерва. Начисленные суммы резервов доводятся 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.

13.3. Учет доходов и расходов будущих периодов

В целях формирования финансового результата деятельности организации за отчетный период производится разграничение доходов и расходов между отчетными периодами. Доходы и расходы, относящиеся к данному отчетному периоду, отражаются на счетах учета текущих доходов и расходов (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные

расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу», 90-1 «Выручка», 91-1 «Прочие доходы» и др.) и участвуют в определении финансового результата за этот отчетный период. Если полученные (начисленные) в отчетном периоде доходы и произведенные расходы относятся к следующим отчетным периодам, они не включаются в текущие доходы и расходы, а подлежат учету в составе доходов и расходов будущих периодов.

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

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

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

98-2 «Безвозмездные поступления»;

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

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

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

доходы наступившего отчетного периода по дебету субсчета 98-1 и кредиту счетов учета соответствующих текущих доходов.

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

Пример 13.5

В марте получена арендная плата от арендатора за II квартал (без НДС) — 60 000 руб. Предоставление за плату во временное пользование активов по договору аренды является предметом деятельности организации.

Полученная арендная плата принимается к бухгалтерскому учету в качестве доходов будущих периодов. В апреле соответствующая часть арендной платы включается в доходы по обычным видам деятельности (выручку).

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дебет 51 «Расчетные счета»

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

— 60 000 руб. — полученная арендная плата за II квартал учтена в марте в составе доходов будущих периодов;

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

Кредит 90-1 «Выручка»

— 20 000 руб. (60 000 руб. : 3 мес.) — в апреле часть арендной платы, приходящаяся на текущий месяц, включена в выручку.

На субсчете 98-2 «Безвозмездные поступления» учитывается стоимость безвозмездно полученных активов. По кредиту субсчета отражается рыночная стоимость безвозмездно полученного имущества в корреспонденции с дебетом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» (в части безвозмездно полученных основных средств и нематериальных активов) и других счетов учета имущества (10 «Материалы», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»). Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организации на финансирование расходов, записывается в кредит субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» и дебет счета 86 «Целевое финансирование».

По дебету субсчета 98-2 «Безвозмездные поступления» отражается списание учтенных сумм в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» в следующем порядке:

- по безвозмездно полученным основным средствам — по мере начисления амортизации;

- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям — по мере их списания на счета учета затрат на производство (расходов на продажу).

Аналитический учет ведется по каждому безвозмездному поступлению.

Пример 13.6

В феврале организацией получено безвозмездно следующее имущество: объект основных средств — рыночная стоимость 24 000 руб., объект введен в эксплуатацию в феврале, срок полезного использования — 5 лет; материалы — рыночная стоимость 14 000 руб. В том же месяце в производство было передано материалов на сумму 6000 руб. Оставшиеся материалы переданы в производство в марте.

Рыночная стоимость полученного безвозмездно имущества относится на доходы будущих периодов. Впоследствии она будет включена в доходы отчетного периода (прочие доходы): по материалам — в течение двух месяцев по мере отпуска в производство; по объекту основных средств — равномерно в течение пяти лет, начиная с месяца, в котором по правилам бухгалтерского учета следует начислять амортизацию (с марта). Годовая норма амортизации по объекту — 20 % ($100\% : 5$ лет).

В бухгалтерском учете организации производятся следующие записи:

в феврале —

Дебет 08 «Внеоборотные активы»

Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления»

— 24 000 руб. — отражена рыночная стоимость поступившего безвозмездно объекта основных средств;

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 08 «Внеоборотные активы»

— 24 000 руб. — объект основных средств введен в эксплуатацию и принят к бухгалтерскому учету в составе основных средств;

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления»

— 14 000 руб. — приняты к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости поступившие безвозмездно материалы;

Дебет 20 «Основное производство»

Кредит 10 «Материалы»

— 6000 руб. — отпущены в производство материалы;

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 6000 руб. — включена в доходы отчетного периода рыночная стоимость отпущенных в производство материалов;

в марте —

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы»**Кредит 02 «Амортизация основных средств»**

— 400 руб. (24 000 руб. × 20 % : 100 % : 12 мес.) — начислена амортизация по объекту основных средств;

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления»**Кредит 91-1 «Прочие доходы»**

— 400 руб. — включена в доходы отчетного периода соответствующая часть рыночной стоимости по объекту основных средств;

Дебет 20 «Основное производство»**Кредит 10 «Материалы»**

— 8000 руб. (14 000 руб. – 6000 руб.) — отпущены в производство оставшиеся материалы;

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления»**Кредит 91-1 «Прочие доходы»**

— 8000 руб. — включена в доходы отчетного периода рыночная стоимость отпущенных в производство материалов.

На субсчете 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» учитывается движение предстоящих поступлений задолженности по недостачам, выявленным в отчетном периоде за прошлые годы. По кредиту субсчета 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы» отражаются суммы недостач ценностей, выявленные в отчетном году за прошлые годы, признанных виновными лицами, или суммы, присужденные к взысканию с них судебными органами. По дебету отражается списание учтенных сумм на прочие доходы по мере погашения задолженности по недостачам.

В бухгалтерском учете составляются следующие записи:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»**Кредит 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»**

— сумма недостачи прошлых лет, выявленной в отчетном году;

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— сумма недостачи отнесена на виновное лицо;

Дебет 50 «Касса»

Кредит 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

— сумма недостачи погашена виновным лицом;

Дебет 98-3 «Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— оплаченная задолженность по недостаче включена в прочие доходы.

На субсчете 98-4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» учитывается разница между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью. По кредиту субсчета отражается сумма выявленной разницы, а по дебету — ее списание по мере погашения задолженности по недостачам.

Пример 13.7

В процессе инвентаризации установлена недостача товаров: учетная стоимость товаров — 5000 руб. Недостача подлежит взысканию с виновника по рыночной стоимости — 5100 руб

В бухгалтерском учете организации составляются следующие записи:

Дебет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

Кредит 41 «Товары»

— 5000 руб. — списаны недостающие товары по учетной стоимости;

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»

— 5000 руб — списана недостача на виновное лицо по учетной стоимости;

Дебет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»

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

— 100 руб. (5100 руб. – 5000 руб.) — отражена разница между подлежащей возмещению рыночной стоимостью товаров и их учетной стоимостью;

Дебет 50 «Касса»

Кредит 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»
— 5100 руб. — сумма недостачи погашена виновным лицом;

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

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 100 руб. — разница в оценке недостачи включена в прочие доходы после погашения задолженности по недостаче.

Принципы учета доходов будущих периодов распространяются и на бухгалтерский учет расходов будущих периодов.

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

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

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

Кредит 97 «Расходы будущих периодов».

Расходы будущих периодов в зависимости от их вида могут списываться равномерно, пропорционально объему продукции и др.

Порядок включения расходов будущих периодов в текущие расходы устанавливается организацией в учетной политике.

Пример 13.8

В феврале отчетного года организация произвела подрядным способом ремонт административного здания. Затраты на ремонт (без НДС) составили 110 000 руб. В целях равномерного включения затрат на ремонт, производимые в начале года, в текущие расходы учетной политикой предусмотрен учет таких затрат в составе расходов будущих периодов. Расходы будущих периодов списываются на счета учета затрат равномерно до конца отчетного года.

Поскольку ремонтные работы завершены в феврале, затраты на ремонт должны включаться в текущие расходы в течение 11 месяцев, начиная с февраля.

В бухгалтерском учете производятся следующие записи:

Дебет 97 «Расходы будущих периодов»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 110 000 руб. — учтены затраты на ремонт в составе расходов будущих периодов;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 97 «Расходы будущих периодов»

— 10 000 руб. (110 000 руб. · 11 мес.) — соответствующая часть расходов будущих периодов включена в затраты на производство (ежемесячно).

13.4. Учет прочих доходов и расходов

Прочие доходы и расходы непосредственно не связаны с обычной деятельностью организации и включают операционные, внереализационные и чрезвычайные доходы и расходы. Перечень прочих доходов и расходов приведен в ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

Бухгалтерский учет операционных и внереализационных доходов и расходов ведется на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в разрезе субсчетов. На субсчете 91-1 «Прочие доходы» отражаются признанные в отчетном периоде операционные и внереализационные доходы, а на субсчете 91-2 «Прочие расходы» — признанные операционные и внереализационные расходы.

Прочие доходы и расходы признаются в бухгалтерском учете, как правило, в том же порядке, что и доходы и расходы по обычным видам деятельности. При этом по отдельным видам внереализационных доходов в ПБУ 9/99 приведены особые условия их признания:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, а также возмещения причиненных организации убытков признаются 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, по состоянию на которую проведена переоценка;
- иные поступления — по мере образования (выявления).

В зависимости от вида *операционные доходы* в бухгалтерском учете отражаются следующими записями:

- поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, если перечисленные виды деятельности не составляют предмет деятельности организации:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), если участие в других организациях не является предметом деятельности, а также прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества):

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), продукции, товаров:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»
Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке:

Дебет 51 «Расчетные счета»
Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Операционные расходы в зависимости от их вида отражаются следующими проводками:

- расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности. Указанные расходы включаются в операционные, если доходы по данным операциям включены в операционные доходы. К таким расходам можно отнести амортизацию по переданным во временное пользование основным средствам и нематериальным активам:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 02 «Амортизация основных средств»,
05 «Амортизация нематериальных активов»,

а также расходы на ремонт переданных в аренду основных средств:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 10 «Материалы»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
23 «Вспомогательные производства»,
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

- расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, если участие в уставных капиталах не является предметом деятельности организации:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции. К таким расходам относятся:
 - а) остаточная стоимость проданных (выбывших по другим причинам) основных средств:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 01 «Основные средства»,
субсчет «Выбытие основных средств»,
 - б) остаточная стоимость проданных (выбывших по другим причинам) нематериальных активов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 04 «Нематериальные активы»,
 - в) фактическая себестоимость проданных материалов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 10 «Материалы»,
16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»,
 - г) расходы, непосредственно связанные с выбытием имущества (расходы на демонтаж объектов основных средств, на транспортировку и др.):

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 23 «Вспомогательные производства»,
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов):

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,

67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;

- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 51 «Расчетные счета»;

- отчисления в оценочные резервы. Правила бухгалтерского учета предусматривают создание трех оценочных резервов: по сомнительным долгам, под обесценение финансовых вложений, под снижение стоимости материальных ценностей.

Резерв по сомнительным долгам создается на основании данных проведенной инвентаризации дебиторской задолженности в случае выявления сомнительных долгов. Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Величина резерва определяется отдельно по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния (платежеспособности) должника и оценки вероятности погашения долга полностью или частично. Начисление резерва в бухгалтерском учете отражается записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 63 «Резервы по сомнительным долгам».

Резерв используется на списание невостребованных долгов, ранее признанных организацией сомнительными:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

**Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».**

Если до конца отчетного года, следующего за годом создания резерва сомнительных долгов, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы в конце года включаются в операционные доходы:

Дебет 63 «Резервы по сомнительным долгам»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Резерв под обесценение финансовых вложений создается по тем финансовым вложениям, по которым не определяется текущая

рыночная стоимость, в случае устойчивого снижения их стоимости. По таким финансовым вложениям определяется расчетная стоимость, равная разнице между их учетной стоимостью и суммой снижения стоимости.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется одновременным наличием следующих условий:

1) на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость существенно выше их расчетной стоимости;

2) в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно изменялась исключительно в направлении ее уменьшения;

3) на отчетную дату отсутствуют свидетельства того, что в будущем возможно существенное повышение расчетной стоимости данных финансовых вложений.

Резерв создается по результатам проверок наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений, которые проводятся не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения. Организация имеет право производить указанную проверку на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности. Если проверка на обесценение подтверждает устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, организация образует резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений. На сумму создаваемого резерва производится запись:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

При повышении стоимости ценных бумаг, по которым ранее были созданы резервы, а также в случае их выбытия соответствующая сумма резерва присоединяется к операционным доходам:

Дебет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Резервы под снижение стоимости материальных ценностей создаются в конце отчетного года при составлении годовой бухгалтерской отчетности по материально-производственным запасам при наличии следующих условий:

1) если они морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;

2) если их текущая рыночная стоимость (стоимость «продажи») снизилась.

Резерв начисляется в том случае, если фактическая себестоимость материально-производственных запасов выше их текущей рыночной стоимости. Рыночная стоимость должна быть документально подтверждена. Величина резерва определяется как разница между фактической себестоимостью материально-производственных запасов и их текущей рыночной стоимостью.

Образование резерва отражается в учете записью:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В следующем отчетном периоде по мере выбытия материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается:

Дебет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Аналогичная запись производится при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Факты хозяйственной жизни организации, которые непосредственно не связаны с ее хозяйственной деятельностью, а представляют собой отклонения от нее, приводят к возникновению внереализационных доходов и расходов, которые, как и операционные, подлежат учету на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Внереализационные доходы в зависимости от их вида отражаются в бухгалтерском учете следующим образом:

- штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также поступления в возмещение причиненных организации убытков. Указанные доходы отражаются в бухгалтерском учете только при признании их должником или на основании решения суда. В случае нарушения условий договора сторона, чьи права нарушены, предъявляет контрагенту претензию с расчетом суммы причитаю-

щихся финансовых санкций, а также величины причиненных убытков. После получения согласия контрагента сумма предъявленной претензии включается во внереализационные доходы:

Дебет 76-2 «Расчеты по претензиям»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Если контрагент не признал претензию, организация может обратиться в судебные органы. В этом случае указанная запись производится только после вынесения судом решения о взыскании;

- активы, полученные безвозмездно, в том числе по договору дарения. Активы, полученные безвозмездно, первоначально учитываются в составе доходов будущих периодов по рыночной стоимости:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

(в части основных средств и нематериальных активов),

10 «Материалы»,

41 «Товары»,

43 «Готовая продукция»

Кредит 98-2 «Безвозмездные поступления».

Впоследствии по мере начисления амортизации (по основным средствам и нематериальным активам) или по мере выбытия материально-производственных запасов соответствующая часть рыночной стоимости включается во внереализационные доходы:

Дебет 98-2 «Безвозмездные поступления»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году. Порядок отражения таких доходов зависит от причин возникновения прибыли. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года занижена выручка от продажи товаров по договору на условиях коммерческого кредита на сумму процентов за отсрочку оплаты. В отчетном году на указанную сумму увеличиваются внереализационные доходы:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Прибыль прошлых лет может также возникать вследствие необоснованного завышения расходов в прошлом году. Например, в отчетном году установлено, что в ноябре и декабре прошлого года была начислена амортизация по объекту основных средств, который был продан в октябре. Сумма излишне начисленной в прошлом году амортизации в отчетном году включается в доходы:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности. Согласно Гражданскому кодексу РФ срок исковой давности составляет три года. Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списывается по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Письменное обоснование должно содержать дату возникновения и сумму задолженности с указанием первичных документов, на основании которых возникла эта задолженность:

Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,

76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Кредит 91-1 «Прочие доходы»;

- курсовые разницы. Курсовые разницы возникают по операциям, связанным с полным или частичным погашением дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс Центрального банка РФ на дату исполнения обязательств отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской или кредиторской задолженности к бухгалтерскому учету, либо от курса на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана в последний раз.

Кроме того, курсовая разница возникает при пересчете стоимости денежных знаков в кассе организации, средств

на счетах в кредитных организациях, денежных и платежных документов, краткосрочных ценных бумаг, средств в расчетах (включая по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатков средств целевого финансирования в рубли на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на отчетную дату составления бухгалтерской отчетности.

Положительные курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате или за который составлена бухгалтерская отчетность, и включаются во внереализационные доходы:

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— курсовая разница по операциям с финансовыми вложениями;

**Дебет 50 «Касса»,
52 «Валютные счета»**

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— курсовая разница по денежным средствам в валюте;

**Дебет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
и др.**

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— курсовая разница по обязательствам в валюте.

Не включаются во внереализационные доходы курсовые разницы, связанные с формированием уставного (складочного) капитала, которые относятся на добавочный капитал;

- сумма дооценки активов. Сумма дооценки активов включается в доходы на основании результатов переоценки:

Дебет счета учета активов

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Кроме того, во внереализационные доходы включаются неучтенные ценности, выявленные при инвентаризации. Такие ценности принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации:

Дебет 01 «Основные средства»,
10 «Материалы»,
41 «Товары»,
43 «Готовая продукция»,
50 «Касса»

Кредит 91-1 «Прочие доходы».

Внерезализационные расходы включают:

- подлежащие уплате штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, а также возмещение причиненных организацией своим контрагентам убытков. Указанные расходы отражаются в бухгалтерском учете на основании предъявленных контрагентами претензий (при согласии организации) или на основании решения суда:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году. Порядок убытков прошлых лет зависит от причин их возникновения. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года завышена выручка от продажи товаров в связи с тем, что в учете не отражена предоставленная покупателю скидка, предусмотренная в договоре. В отчетном году сумма предоставленной в декабре скидки включается во внереализационные расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Убытки прошлых лет могут также возникать вследствие занижения величины расходов в прошлом году. Например, в отчетном году установлено, что в декабре прошлого года не начислена амортизация по объекту основных средств, приобретенному и введенному в эксплуатацию в ноябре. Сумма амортизации за декабрь прошлого года в отчетном году включается во внереализационные расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 02 «Амортизация основных средств»;

- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных к взысканию. Как и в случае кредиторской задолженности, списание дебиторской задолженности производится по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации. Если в организации создан резерв по сомнительным долгам, то дебиторская задолженность списывается за счет средств резерва. При его недостаточности, а также в случае, если организация не создает резерв, сумма списываемой задолженности включается во внереализационные расходы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.;**

- отрицательные курсовые разницы:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 50 «Касса»,
52 «Валютные счета»,
58 «Финансовые вложения»,
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»,
62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
и др.;**

- сумма уценки активов:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит счетов учета активов;

- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 51 «Расчетные счета»,
76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».**

Кроме того, во внереализационные расходы включаются выявленные в процессе инвентаризации недостачи ценностей, если кон-

кретные виновники недостач не установлены или судом отказано во взыскании с них. Такие ценности списываются с бухгалтерского учета в оценке по учетной стоимости (основные средства — по остаточной стоимости, материально-производственные запасы — по фактической себестоимости):

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Аналитический учет по счету 91 «Прочие доходы и расходы» 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.

Чрезвычайные доходы и расходы являются следствием чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийных бедствий, пожаров, аварий, национализации имущества и т.п.). Их бухгалтерский учет ведется на счете 99 «Прибыли и убытки».

К чрезвычайным доходам согласно ПБУ 9/99 относится:

- страховое возмещение (если утраченное или испорченное имущество было застраховано):

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»;

- стоимость материальных ценностей, остающихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 99 «Прибыли и убытки».

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе чрезвычайных расходов отражаются расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности:

- потери от списания стоимости утраченного и испорченного имущества:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 01 «Основные средства»

— списание остаточной стоимости основных средств,

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы»,
10 «Материалы»,
16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»,
11 «Животные на выращивании и откорме»,
20 «Основное производство»,
23 «Вспомогательные производства»,
29 «Обслуживающие производства и хозяйства»,
41 «Товары»,
43 «Готовая продукция»,
50 «Касса»,
58 «Финансовые вложения»

— списание фактической себестоимости материально-производственных запасов и иных ценностей;

- расходы на ликвидацию последствий чрезвычайных обстоятельств (заработная плата работникам организации, отчисления от заработной платы, услуги сторонних организаций и др.):

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»,
69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

13.5. Учет финансовых результатов и использования прибыли

Финансовый результат представляет собой прибыль или убыток. Согласно п. 79 Положения по ведению бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации бухгалтерская прибыль (убыток) представляет собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухгалтерского учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса по действующим в соответствии с нормативными документами правилам. Финансовый результат в бухгалтерском учете выявляется и отражается ежемесячно.

Конечный финансовый результат — это чистая прибыль (чистый убыток), которая определяется как разница между суммой прибыли (убытка) текущего отчетного периода и суммой налога на прибыль, а также суммой причитающихся налоговых санкций.

Сумма прибыли (убытка) текущего отчетного периода складывается из финансового результата от обычных видов деятельности и финансового результата от прочих доходов и расходов.

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. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов определяется конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер чистой прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и характеризует размер чистого убытка организации.

Конечный финансовый результат деятельности организации за отчетный период (чистую прибыль или чистый убыток) формируют следующие показатели:

- финансовый результат от обычных видов деятельности;
- прочие доходы и расходы;
- начисленные платежи налога на прибыль и причитающихся налоговых санкций.

Организации получают основную часть прибыли от продажи продукции, товаров, работ и услуг (финансовый результат от обычных видов деятельности). Прибыль (убыток) от продажи продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от продажи продукции, товаров (работ, услуг) в действующих ценах без НДС и акцизов, экспортных пошлин и других вычетов, предусмотренных законодательством Российской Федерации, и затратами на производство и продажу продукции и товаров, выполнение работ, оказание услуг.

Финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) формируется на счете 90 «Продажи». Этот счет предназначен для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для опреде-

ления 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 т.п. 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 изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, участию в уставных капиталах других организаций (когда это является предметом деятельности организации) и т.п.

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

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

90-1 «Выручка»;

90-2 «Себестоимость продаж»;

90-3 «Налог на добавленную стоимость»;

90-4 «Акцизы»;

90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

В бухгалтерском учете операции по продаже продукции, товаров, работ и услуг отражаются следующими записями:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 90-1 «Выручка»

— на сумму выручки от продаж;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 41 «Товары»

— на себестоимость проданных товаров;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 43 «Готовая продукция»

— на себестоимость проданной продукции;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 20 «Основное производство»

— на себестоимость выполненных работ, оказанных услуг;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

субсчет «Расчеты по НДС»

— на сумму начисленного по проданной продукции, товарам, работам, услугам налога на добавленную стоимость;

Дебет 90-4 «Акцизы»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

субсчет «Расчеты по акцизам»

— на сумму акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров).

Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— сумма прибыли от продаж;

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

— сумма убытка от продаж.

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 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»), закрываются внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»:

Дебет 90-1 «Выручка»

Кредит 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

— закрытие субсчета 90-1 «Выручка»;

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

**Кредит 90-2 «Себестоимость продаж»,
90-3 «Налог на добавленную стоимость»,
90-4 «Акцизы»**

— закрытие субсчетов 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы».

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.).

Финансовый результат от прочих операций, не связанных с процессом продаж, формируется на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Этот счет предназначен для обобщения информации о прочих доходах и расходах (операционных и внереализационных) отчетного периода, кроме чрезвычайных доходов и расходов.

Функции счета 91 «Прочие доходы и расходы» аналогичны функциям счета 90 «Продажи». Он служит исключительно для выявления величины финансового результата от прочих доходов и расходов (кроме чрезвычайных).

К этому счету открываются следующие субсчета:

91-1 «Прочие доходы»;

91-2 «Прочие расходы»;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 91-1 «Прочие доходы» учитываются поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных). На субсчете 91-2 «Прочие расходы» учитываются операционные и внереализационные расходы, признаваемые прочими расходами. Субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» 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 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Чрезвычайные доходы и расходы сразу относятся на счет 99 «Прибыли и убытки» без предварительной записи на промежуточных счетах в корреспонденции со счетами учета материальных ценностей, расчетов с персоналом по оплате труда, денежных средств и т.п.

Кроме того, по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражают начисленные платежи налога на прибыль и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Таким образом, конечный финансовый результат деятельности организации (чистая прибыль/убыток) формируется на счете 99 «Прибыли и убытки» в результате отражения на этом счете прибыли (убытка) от продаж, прибыли (убытка) от прочих операций (сальдо прочих доходов и расходов), чрезвычайных доходов и расходов, начисленных платежей по налогу на прибыль и причитающихся налоговых санкций. Конечный финансовый результат на этом счете формируется накопительно с начала отчетного года.

Аналитический учет по счету 99 «Прибыли и убытки» должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

По окончании отчетного года заключительной записью декабря счет 99 «Прибыли и убытки» закрывается. Закрытие этого счета производится записями:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

— на сумму чистой прибыли отчетного года;

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— на сумму убытка, полученного в отчетном году.

Пример 13.9

В отчетном периоде в организации имели место следующие доходы и расходы:

- *доходы и расходы по обычным видам деятельности:
выручка от продажи продукции — 590 000 руб., в том числе НДС — 90 000 руб.;*
себестоимость проданной продукции — 400 000 руб.;
расходы на продажу продукции — 20 000 руб.;
- *операционные доходы и расходы:
доходы от продажи материалов — 11 800 руб., в том числе НДС — 1800 руб.;*
себестоимость проданных материалов — 8000 руб.;
расходы в виде процентов за пользование банковским кредитом — 15 000 руб.;
- *внереализационные доходы и расходы:
рыночная стоимость неучтенных материалов, выявленных в процессе инвентаризации ценностей, — 500 руб.;*
пени, подлежащие уплате за нарушение сроков оплаты приобретенного сырья и материалов — 1000 руб.;
- *чрезвычайные доходы и расходы:
себестоимость испорченной в результате наводнения готовой продукции — 40 000 руб.,*
страховое возмещение — 20 000 руб.,
- *платежи из прибыли:
начисленный налог на прибыль — 11 160 руб.*

В бухгалтерском учете в течение отчетного периода доходы и расходы отражаются следующими записями:

- *доходы и расходы по обычным видам деятельности:*
Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»
Кредит 90-1 «Выручка»
— 590 000 руб. — выручка от продажи продукции;
- Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»**
- Кредит 43 «Готовая продукция»**

— 400 000 руб. — себестоимость проданной продукции;

Дебет 90-3 «Налог на добавленную стоимость»

**Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
 субсчет «Расчеты по НДС»**

— 90 000 руб. — сумма налога на добавленную стоимость;

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 44 «Расходы на продажу»

— 20 000 руб. — расходы на продажу продукции;

- операционные и внереализационные доходы и расходы:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 11 800 руб. — доходы от продажи материалов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 10 «Материалы»

— 8000 руб. — себестоимость проданных материалов;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

**Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
 субсчет «Расчеты по НДС»**

— 1800 руб. — сумма налога на добавленную стоимость;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»

— 15 000 руб. — расходы в виде процентов за пользование банковским кредитом;

- чрезвычайные доходы и расходы:

Дебет 10 «Материалы»

Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— 500 руб. — рыночная стоимость неучтенных материалов, выявленных в процессе инвентаризации;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— 1000 руб. — пени, подлежащие уплате за нарушение сроков оплаты приобретенного сырья и материалов;

- чрезвычайные доходы и расходы:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 43 «Готовая продукция»

— 40 000 руб. — себестоимость испорченной в результате наводнения готовой продукции;

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 20 000 руб — страховое возмещение за испорченные ценности.

В конце отчетного периода определяется финансовый результат и начисляется налог на прибыль. Финансовый результат по обычным видам деятельности рассчитывается на основании информации, отраженной на счете 90 «Продажи» в разрезе субсчетов. По условиям примера по обычным видам деятельности получена прибыль в сумме 80 000 руб. (590 000 руб – 400 000 руб. – 90 000 руб. – 20 000 руб.). В учете она отражается записью:

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит 99 «Прибыли и убытки»

— 80 000 руб.

Затем определяется сальдо прочих доходов и расходов как разница между дебетовым оборотом субсчета 91-2 «Прочие расходы» — 25 800 руб. (8000 руб + 1800 руб. + 15 000 руб. + 1000 руб.) и кредитовым оборотом субсчета 91-1 «Прочие доходы» — 12 300 руб. (11 800 руб. + 500 руб.). В данном случае получен убыток в сумме 13 500 руб. (25 800 руб. – 12 300 руб.). Исчисленная сумма убытка отражается записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

— 13 500 руб.

Финансовый результат от всех операций за отчетный период рассчитывается как разница между кредитовым и дебетовым оборотами счета 99 «Прибыли и убытки». Кредитовый оборот счета равен 100 000 руб., в том числе прибыль от продаж — 80 000 руб. и страховое возмещение за испорченную при наводнении продукцию — 20 000 руб. Дебетовый оборот равен 53 500 руб., в том числе убыток от прочих операций — 13 500 руб. и стоимость испорченной при наводнении готовой продукции — 40 000 руб. Таким образом, финансовый результат составляет прибыль в сумме 46 500 руб. (100 000 руб. – 53 500 руб.).

Из полученной прибыли организация уплачивает налог на прибыль в сумме 11 160 руб.:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»

— 11 160 руб.

Чистая прибыль организации за отчетный период (сальдо счета 99 «Прибыли и убытки») равна 35 340 руб. (46 500 руб. – 11 160 руб.).

В конце года чистая прибыль присоединяется к нераспределенной прибыли:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
— 35 340 руб.

Кроме того, в конце года закрываются субсчета к счету 90 «Продажи» и к счету 91 «Прочие доходы и расходы»:

Дебет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»

Кредит 90-2 «Себестоимость продаж»,
90-3 «Налог на добавленную стоимость»
— 510 000 руб. (400 000 руб. + 90 000 руб. + 20 000 руб.);

Дебет 90-1 «Выручка»

Кредит 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»
— 590 000 руб.;

Дебет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»

Кредит 91-2 «Прочие расходы»
— 25 800 руб.;

Дебет 91-1 «Прочие доходы»

Кредит 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»
— 12 300 руб.

В результате произведенных записей в конце года счет 99 «Прибыли и убытки», а также субсчета к счетам 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» не будут иметь сальдо.

Контрольные вопросы

1. Назовите основные нормативные документы, регламентирующие порядок ведения бухгалтерского учета доходов и расходов.
2. Как классифицируются доходы и расходы в бухгалтерском учете?
3. Назовите условия, при выполнении которых в бухгалтерском учете признаются доходы.
4. Назовите условия, при выполнении которых в бухгалтерском учете признаются расходы.
5. Как определяется величина выручки?
6. Как в бухгалтерском учете формируется прибыль от продаж?
7. Как ведется учет доходов и расходов будущих периодов?
8. Как ведется бухгалтерский учет прочих доходов и расходов?
9. Как в бухгалтерском учете формируется конечный финансовый результат деятельности организации?
10. Какие проводки составляются в конце отчетного года по закрытию субсчетов к счету 90 «Продажи»?

Глава 14

Учет капитала и резервов

14.1. Понятие и элементы собственного капитала

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

Величина собственных источников средств (собственного капитала) характеризует, в какой степени деятельность организации финансируется независимо от ее кредиторов (заимодавцев).

В бухгалтерском балансе информация о собственном капитале представляется в III разделе «Капитал и резервы».

Первоначальным элементом собственного капитала является уставный капитал, который представляет собой сумму вкладов, инвестируемых собственниками для осуществления уставной деятельности создаваемой организации.

Собственный капитал, образуемый в процессе функционирования организации, включает следующие элементы:

- нераспределенную прибыль;
- резервный капитал;
- добавочный капитал.

Перечисленные элементы капитала формируются за счет конечного результата финансово-хозяйственной деятельности организации в течение всего периода функционирования организации.

Кроме того, для некоммерческих организаций элементом собственного капитала является целевое финансирование, представляющее собой полученные организацией средства, использовать которые можно только в соответствии с той целью, которую преследует тот, кто выделил эти средства.

14.2. Учет уставного капитала

Величина уставного капитала характеризует объем средств, с которого организация начинает свою деятельность. Законодательством Российской Федерации установлены минимальные размеры уставного капитала (фонда) в зависимости от организационно-правовой формы создаваемой организации. Минимальный уставный капитал (фонд) должен составлять не менее стократной суммы минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату государственной регистрации общества, — для обществ с ограниченной ответственностью и закрытых акционерных обществ, не менее тысячекратной суммы минимального размера оплаты труда — для открытых акционерных обществ.

Учет уставного капитала осуществляют на счете 80 «Уставный капитал». Сальдо этого счета должно соответствовать размеру уставного капитала (фонда), зафиксированного в учредительных документах организации.

Формирование уставного капитала при учреждении организации (предприятия). В бухгалтерском учете величина уставного капитала в сумме, предусмотренной учредительными документами, отражается только после государственной регистрации организации (предприятия).

На величину уставного капитала оформляется запись:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Оплата акций (долей) может производиться деньгами, ценными бумагами, другими вещами или имущественными правами. Форма оплаты определяется договором о создании общества. Денежная оценка имущества, вносимого в оплату акций (долей), производится по соглашению между учредителями. При этом в случае создания акционерных обществ денежная оценка имущества должна подтверждаться независимым оценщиком. Величина денежной оценки имущества, произведенной учредителями общества, не может быть выше величины оценки, произведенной независимым оценщиком.

Денежная оценка имущества, вносимого в оплату долей общества с ограниченной ответственностью, подтверждается независи-

мым оценщиком в том случае, если номинальная стоимость доли составляет более двухсот минимальных размеров оплаты труда, установленных федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества. Номинальная стоимость доли участника общества, оплачиваемой неденежным вкладом, не может превышать сумму оценки указанного вклада, определенную независимым оценщиком.

Валюта и валютные ценности оцениваются по официальному курсу Центрального банка РФ, действующему на момент взноса указанных ценностей.

Внесение учредителями вкладов в зависимости от их видов отражается в учете следующими записями:

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на стоимость внесенных зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам, а также стоимость нематериальных активов.

Поступившие и принятые в эксплуатацию основные средства и нематериальные активы списываются со счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;

Дебет 58 «Финансовые вложения»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на стоимость ценных бумаг;

Дебет 10 «Материалы»,

41 «Товары»,

43 «Готовая продукция»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на стоимость внесенных материально-производственных запасов;

Дебет 50 «Касса»,

51 «Расчетные счета»,

52 «Валютные счета»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками.

После полной оплаты уставного капитала субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» не будет иметь сальдо.

В случае внесения в оплату акций (доли в уставном капитале) денежных средств в иностранной валюте при изменении курса иностранной валюты на дату государственной регистрации общества и на дату внесения валютных средств возникает курсовая разница. Курсовая разница относится на добавочный капитал:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 83 «Добавочный капитал»

— положительная курсовая разница увеличивает добавочный капитал;

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— отрицательная курсовая разница уменьшает добавочный капитал.

В аналогичном порядке отражаются курсовые разницы, возникающие при взносе имущественных вкладов иностранными инвесторами при создании организаций с участием иностранных инвестиций.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» должен обеспечить информацию по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций.

В акционерных обществах для получения информации по стадиям формирования капитала к счету 80 целесообразно открывать следующие субсчета:

80-1 «Объявленный капитал»;

80-2 «Подписной капитал»;

80-3 «Оплаченный капитал».

В этом случае операции по формированию уставного капитала отражаются следующими записями:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 80-1 «Объявленный капитал»

— отражена величина объявленного капитала;

Дебет 80-1 «Объявленный капитал»

Кредит 80-2 «Подписной капитал»

— отражена величина подписного капитала после распределения акций между акционерами на основании реестра акционеров;

**Дебет 50 «Касса»,
51 «Расчетные счета»,
52 «Валютные счета»,
08 «Вложения во внеоборотные активы»,
10 «Материалы»,
41 «Товары»,
58 «Финансовые вложения»**

**Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный
(складочный) капитал»**

— отражена денежная оценка фактически поступивших вкладов;

Дебет 80-2 «Подписной капитал»

Кредит 80-3 «Оплаченный капитал»

— отражена величина оплаченного капитала.

При этом сальдо субсчета 80-2 «Подписной капитал» показывает неоплаченную часть уставного капитала, а сальдо субсчета 80-3 «Оплаченный капитал» — оплаченную часть уставного капитала. После оплаты всех размещенных акций субсчет 80-2 «Подписной капитал» закрывается, а субсчет 80-3 «Оплаченный капитал» имеет сальдо, равное величине уставного капитала согласно учредительным документам.

В процессе деятельности созданной организации уставный капитал может изменяться как в сторону увеличения, так и в сторону уменьшения. Изменение уставного капитала может осуществляться вследствие решения учредителей или акционеров, а также в предусмотренных законодательством случаях. Любое изменение уставного капитала принимается на общем собрании учредителей или акционеров и отражается в бухгалтерском учете только после государственной регистрации изменений в уставном капитале.

Увеличение уставного капитала. В обществах с ограниченной ответственностью увеличение уставного капитала может производиться:

а) за счет имущества общества;

- б) за счет дополнительных вкладов участников общества;
- в) за счет вкладов третьих лиц, принимаемых в общество (если это не запрещено уставом общества).

Увеличение уставного капитала за счет имущества общества осуществляется по решению общего собрания участников. При этом решение о таком увеличении может быть принято только на основании данных бухгалтерской отчетности общества за год, предшествующий году, в течение которого принято такое решение. Сумма, на которую в этом случае может быть увеличен уставный капитал, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного и резервного капиталов общества.

Величина чистых активов определяется в соответствии приказом Минфина России № 10н и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг № 03-6/пз от 29.01.03 г. «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ». Этот порядок применяется для всех организаций кроме бюджетных, страховых и банков.

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

Величина активов, принимаемых к расчету, включает сумму внеоборотных и оборотных активов по данным бухгалтерского баланса, за исключением задолженности участников (учредителей) по их вкладам в уставный капитал и стоимости в сумме фактических затрат на выкуп собственных акций, выкупленных у акционеров.

Величина обязательств, принимаемых к расчету, включает сумму долгосрочных и краткосрочных обязательств по данным бухгалтерского баланса, за исключением доходов будущих периодов.

При увеличении уставного капитала за счет полученной прибыли пропорционально сумме увеличения возрастает номинальная стоимость долей всех участников общества без изменения размеров этих долей.

В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала за счет чистой прибыли организации отражается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 80 «Уставный капитал».

В акционерных обществах увеличение уставного капитала может осуществляться:

а) путем конвертации ранее размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью;

б) путем размещения дополнительных акций.

Конвертация уже размещенных акций в акции с большей номинальной стоимостью осуществляется за счет собственных источников, которыми являются: эмиссионный доход; средства от переоценки основных средств и нераспределенная прибыль.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал за счет имущества общества, не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов и суммой уставного и резервного капиталов общества.

После государственной регистрации изменений в учредительные документы в бухгалтерском учете отражается увеличение уставного капитала:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,
83 «Добавочный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

В том случае, если в момент конвертации на балансе акционерного общества находились собственные акции, выкупленные у акционеров, в учете первоначально отражается увеличение уставного капитала за счет увеличения номинальной стоимости собственных акций:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит 80 «Уставный капитал».

При этом увеличение уставного капитала за счет собственных источников отражается на сумму, уменьшенную на разницу между номинальной стоимостью выкупленных акций до конвертации и после конвертации.

Пример 14.1

Уставный капитал акционерного общества состоит из 10 000 акций по 100 руб. Общим собранием было принято решение об увеличении уставного капитала путем конвертации размещенных акций в акции с номинальной стоимостью 200 руб. На момент конвертации на балансе акционерного общества учтено 150 собственных акций, выкупленных у акционеров.

Увеличение уставного капитала отражается в учете следующими записями:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит 80 «Уставный капитал»

— 15 000 руб. (150 шт. × (200 руб. – 100 руб.)) — отражено увеличение уставного капитала за счет увеличения номинальной стоимости акций, выкупленных у акционеров;

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 80 «Уставный капитал»

— 985 000 руб. (10 000 шт. × (200 руб. – 100 руб.) – 15 000 руб.) — отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли.

При принятии решения об увеличении уставного капитала путем размещения дополнительных акций определяется число размещаемых дополнительных обыкновенных акций и привилегированных акций каждого типа, способ размещения, цена размещения (или порядок ее определения), в том числе цена размещения дополнительных акций акционерам, имеющим преимущественное право приобретения акций, форма оплаты акций.

Увеличение уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может осуществляться за счет имущества общества. В этом случае дополнительные акции распределяются среди всех акционеров. При этом каждому акционеру распределяются акции той же категории (типа), что и акции, которые ему принадлежат, пропорционально количеству принадлежащих ему акций. В бухгалтерском учете увеличение уставного капитала отражается записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»,

83 «Добавочный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Дополнительные акции общества могут размещаться посредством подписки. Оплата акций осуществляется по рыночным ценам (но не ниже их номинальной стоимости).

Цена размещения дополнительных акций имеющимся акционерам общества при осуществлении ими преимущественного права приобретения акций может быть ниже цены размещения иным лицам, но не более чем на 10 %. Размер вознаграждения посред-

ника, участвующего в размещении дополнительных акций общества посредством подписки, не должен превышать 10 % цены размещения акций.

Поскольку в бухгалтерском учете изменения уставного капитала отражаются только после регистрации изменений в уставе, то первоначально в бухгалтерском учете отражается размещение и оплата акций:

Дебет 80-1 «Объявленный капитал»

Кредит 80-2 «Подписной капитал»

— отражена номинальная стоимость размещенных акций на основании отчета о размещении акций;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы»,

10 «Материалы»,

41 «Товары»,

58 «Финансовые вложения»,

51 «Расчетные счета»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— отражены денежные средства и стоимость имущества, полученных в оплату акций;

Дебет 80-2 «Подписной капитал»

Кредит 80-3 «Оплаченный капитал»

— отражена величина оплаченного капитала.

В том случае, если акции продавались по рыночной цене, превышающей их номинальную стоимость, возникающая разница отражается как эмиссионный доход, который относится на добавочный капитал:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 83 «Добавочный капитал».

Если обществу не удалось разместить необходимое количество акций и выпуск был признан несостоявшимся, имущество (включая денежные средства), внесенное в оплату акций, возвращается его владельцам.

Уменьшение уставного капитала. Уменьшение уставного капитала может быть обусловлено двумя причинами: волеизъявлением собственников и требованием законодательства.

Федеральными законами от 26.12.95 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах» и от 08.02.98 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» установлено требование об обязательном сокращении размера уставного капитала, если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала. При этом общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до величины, не превышающей стоимости его чистых активов.

Согласно Гражданскому кодексу РФ, если стоимость чистых активов становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации.

Уменьшение уставного капитала в *акционерных обществах* производится:

- а) путем уменьшения номинальной стоимости размещенных акций;
- б) путем сокращения их количества, в том числе путем приобретения части акций и их аннулирования.

В аналогичном порядке осуществляется уменьшение уставного капитала в *обществах с ограниченной ответственностью*:

- а) путем уменьшения номинальной стоимости долей всех участников общества;
- б) путем погашения долей, принадлежащих обществу.

При уменьшении уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций (долей) сумма, на которую уменьшается уставный капитал, как правило, направляется на погашение убытка или на увеличение нераспределенной прибыли. После государственной регистрации изменений учредительных документов в бухгалтерском учете производится запись:

Дебет 80 «Уставный капитал»
Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

По решению общего собрания сумма, на которую уменьшается уставный капитал, может быть выплачена собственникам. В этом случае уменьшение уставного капитала отражается следующими записями:

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

— отражена задолженность перед собственниками в сумме, на которую уменьшается уставный капитал;

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»**Кредит 50 «Касса»,
51 «Расчетные счета» и др.**

— отражена выплата собственникам причитающейся доли.

Законом «Об акционерных обществах» предусмотрено право приобретать размещенные акции по решению общего собрания акционеров об уменьшении уставного капитала в целях сокращения их общего количества, если это предусмотрено уставом общества. Общество также вправе приобретать размещенные акции по решению совета директоров. Приобретенные акции погашаются (аннулируются) при их приобретении.

Общество с ограниченной ответственностью может приобретать доли в своем уставном капитале только в случаях, предусмотренных Законом «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Если уставом общества уступка доли участника общества третьим лицам запрещена, а другие участники отказываются от ее приобретения, общество обязано приобрести по требованию участника принадлежащую ему долю (часть доли).

Доля, принадлежащая обществу, в течение одного года со дня ее перехода к обществу по решению общего собрания участников должна быть распределена между всеми участниками общества пропорционально их долям в уставном капитале либо продана всем (некоторым) участникам общества или третьим лицам (если это не запрещено уставом общества).

Проданная доля должна быть оплачена в течение одного года со дня ее перехода к обществу.

Нераспределенная или непроданная часть доли должна быть погашена с соответствующим уменьшением уставного капитала.

Бухгалтерский учет наличия и движения собственных акций (долей), выкупленных обществом у акционеров (участников) для их последующей перепродажи или аннулирования, ведется на счете 81 «Собственные акции (доли)».

При выкупе акций (долей) на сумму фактических затрат производится запись:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»
Кредит 50 «Касса»,
51 «Расчетные счета».

При аннулировании акций (долей) в бухгалтерском учете отражается уменьшение уставного капитала на номинальную стоимость аннулированных акций (долей):

Дебет 80 «Уставный капитал»
Кредит 81 «Собственные акции (доли)».

Уменьшение уставного капитала отражается в учете только после государственной регистрации изменений, внесенных в учредительные документы.

Если акции (доли) были приобретены по ценам выше (ниже) их номинальной стоимости, то возникающая разница включается в операционные расходы или доходы. В учете при этом составляются записи:

Дебет 91-2 «Прочие расходы»
Кредит 81 «Собственные акции (доли)»

— на сумму превышения фактических затрат на приобретение над номинальной стоимостью выкупленных и аннулированных акций (долей);

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»
Кредит 91-1 «Прочие доходы»

— на сумму превышения номинальной стоимости над суммой фактических затрат на приобретение выкупленных и аннулированных акций (долей).

Пример 14.2

Уставный капитал акционерного общества в сумме 200 000 руб. состоит из 200 акций номинальной стоимостью 1000 руб. Величина чистых активов общества — 190 000 руб. Общим собранием акционеров принимается решение об уменьшении уставного капитала путем сокращения количества размещенных акций. Выкуплено 10 акций по рыночной цене 1100 руб. за акцию. Акции аннулированы. Изменение уставного капитала зарегистрировано в установленном порядке.

В бухгалтерском учете выкуп акций и уменьшение уставного капитала отражается следующими записями:

Дебет 81 «Собственные акции (доли)»

Кредит 50 «Касса»

— 11 000 руб. (10 шт × 1100 руб.) — на сумму затрат на приобретение акций,

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)»

— 10 000 руб. (10 шт. × 1000 руб.) — на номинальную стоимость аннулированных акций;

Дебет 91-2 «Прочие расходы»

Кредит 81 «Собственные акции (доли)»

— 1000 руб. (11 000 руб. – 10 000 руб.) — на разницу между затратами на приобретение акций и их номинальной стоимостью.

14.3. Учет нераспределенной прибыли

Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) представляет собой конечный финансовый результат, полученный за весь период деятельности организации, определяемый как разница между финансовым результатом от всех видов деятельности (с учетом прочих доходов и расходов) и причитающимися налоговыми платежами из прибыли, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения.

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

В бухгалтерском учете сам факт возникновения нераспределенной прибыли или непокрытого убытка отражается только в конце отчетного года при реформации баланса. Реформация предусматривает закрытие счета 99 «Прибыли и убытки». При этом сумма чистой прибыли, накопленной за отчетный год, списывается заключительными оборотами декабря записью:

Дебет 99 «Прибыли и убытки»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

На сумму сложившегося за отчетный год убытка составляется обратная запись:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 99 «Прибыли и убытки».

В случае получения в отчетном году убытка на его покрытие могут быть направлены:

а) средства резервного капитала:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;

б) средства уставного капитала. Направление уставного капитала на погашение убытка производится только в том случае, когда величина уставного капитала превышает величину чистых активов. При этом законодательством Российской Федерации предусмотрено доведение величины уставного капитала до величины чистых активов:

Дебет 80 «Уставный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Нераспределенная прибыль отчетного года направляется на выплату дивидендов и формирование резервного капитала. Распределение прибыли осуществляется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью.

Специальные нормы относительно порядка распределения прибыли установлены в Законе «Об акционерных обществах» и Законе «Об обществах с ограниченной ответственностью».

Отчисления из прибыли в резервный капитал оформляются бухгалтерской записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал».

Акционерное общество вправе принимать решение (объявлять) о выплате дивидендов по размещенным акциям по результатам первого квартала, полугодия, девяти месяцев финансового года и (или) по результатам финансового года. Решение о выплате

дивидендов, в том числе о размере дивиденда и форме его выплаты (имущественная, денежная), принимается общим собранием акционеров.

В обществах с ограниченной ответственностью решение о распределении прибыли между участниками общества может приниматься общим собранием участников ежеквартально, раз в полгода или раз в год. Прибыль распределяется между участниками пропорционально их долям в уставном капитале.

Решение о распределении прибыли между участниками в обществах с ограниченной ответственностью и о выплате дивидендов в акционерных обществах не может приниматься:

- до полной оплаты всего уставного капитала;
- если на момент принятия такого решения общество отвечает признакам несостоятельности (банкротства) или если указанные признаки появятся у общества в результате принятия такого решения;
- если на момент принятия такого решения стоимость чистых активов общества меньше его уставного капитала и резервного фонда или станет меньше их размера в результате принятия такого решения;
- в иных случаях, предусмотренных федеральными законами.

Направление части прибыли на выплату доходов учредителям, а также начисление дивидендов акционерам в бухгалтерском учете отражается следующими записями:

- если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), не являющимся работниками организации:
Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кредит 75-2 «Расчеты по выплате доходов»;
- если доходы (дивиденды) подлежат выплате участникам (акционерам), работающим в организации:
Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»
Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

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.

14.4. Учет резервного капитала

Резервный капитал в зависимости от организационно-правовой формы организации может создаваться в обязательном порядке или по решению ее собственников.

В обязательном порядке резервный капитал создают акционерные общества в соответствии с Законом «Об акционерных обществах». Величина резервного капитала устанавливается в уставе общества, но она не может быть меньше 5 % от его уставного капитала. Резервный капитал акционерного общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, установленного уставом общества. Размер ежегодных отчислений не может быть менее 5 % от чистой прибыли. Начисление резерва прекращается при достижении им размера, установленного в уставе.

Закон «Об обществах с ограниченной ответственностью» не содержит требования об обязательном формировании резервного капитала. Волеизъявление собственников общества с ограниченной ответственностью о создании резервного капитала реализуется посредством внесения в устав общества соответствующих положений с указанием величины резервного капитала, размера ежегодных отчислений в резерв и порядка его использования.

Для обобщения информации о состоянии и движении резервного капитала используется пассивный счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления чистой прибыли в резерв в бухгалтерском учете отражаются записью:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Кредит 82 «Резервный капитал».

Средства резервного капитала предназначены для покрытия убытков, а также для погашения облигаций акционерного общества. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Использование резервного капитала для покрытия убытков отражается записью:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

14.5. Учет добавочного капитала

Добавочный капитал показывает прирост или уменьшение средств, вложенных собственниками, в процессе функционирования организации. В отличие от уставного капитала он не подразделяется на доли, внесенные конкретными участниками, и отражает общую собственность всех участников.

Добавочный капитал складывается из следующих составляющих:

- прирост стоимости внеоборотных активов, выявляемый по результатам переоценки;
- эмиссионный доход;
- курсовые разницы, образовавшиеся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

Для обобщения информации о добавочном капитале используется пассивный счет 83 «Добавочный капитал». По кредиту счета отражается увеличение добавочного капитала в результате следующих операций:

а) сумма дооценки основных средств при их переоценке, определяемая как разница между восстановительной и первоначальной стоимостью:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

б) эмиссионный доход. Эмиссионный доход образуется за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость, при формировании уставного капитала акционерного общества (при учреждении общества и при последующем увеличении уставного капитала). Эмиссионный доход определяется как разница между продажной стоимостью акций и их номинальной стоимостью:

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 83 «Добавочный капитал»;

в) положительные курсовые разницы, образующиеся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал в иностранной валюте. Курсовые разницы также возникают и при взносе в уставный капитал имущества иностранными инвесторами (участниками организации):

Дебет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»

Кредит 83 «Добавочный капитал».

По дебету счета отражается использование добавочного капитала на следующие цели:

- увеличение уставного капитала:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 80 «Уставный капитал»;

- распределение между учредителями организации:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по выплате дохода».

Кроме того, в дебет счета 83 «Добавочный капитал» относятся суммы уценки основных средств, которые по результатам предыдущих переоценок подвергались дооценке. На добавочный капитал относится сумма уценки в размере, не превышающем сумму дооценки, ранее отнесенную в кредит счета:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 01 «Основные средства».

По дебету счета 83 «Добавочный капитал» также отражаются отрицательные курсовые разницы по взносам в уставный капитал в иностранной валюте:

Дебет 83 «Добавочный капитал»

Кредит 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал».

Аналитический учет по счету 83 «Добавочный капитал» организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств. К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

83-1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»;

83-2 «Эмиссионный доход»;

83-3 «Курсовые разницы» и др.

14.6. Учет средств целевого финансирования

Пунктом 13 Указаний о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.03 г. № 67н, предусмотрено, что некоммерческая организация при принятии формы бухгалтерского баланса (форма № 1) в разделе «Капитал и резервы» вместо групп статей «Уставный капитал», «Резервный капитал» и «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» включает группу статей «Целевое финансирование».

Целевые поступления в системе бухгалтерского учета — взносы, платежи разных юридических и физических лиц в возмещение расходов, производимых организацией в интересах этих лиц. К целевым поступлениям относятся: плата за обучение, взносы родителей на содержание их детей в детских учреждениях, взносы сторонних организаций в порядке долевого участия в жилищном строительстве, поступления от дочерних (зависимых) обществ и прочее.

Целевое финансирование в системе бухгалтерского учета — средства из бюджета, внебюджетных фондов и других источников, предоставленные организации для финансирования определенных целевых программ (работ) на безвозвратной основе или на условиях частичного возврата.

Целевые финансирования и поступления расходуются в строгом соответствии с утвержденными сметами.

Для обобщения информации о движении средств, предназначенных для осуществления мероприятий целевого назначения, средств, поступивших от других организаций и лиц, бюджетных средств и др. предназначен счет 86 «Целевое финансирование».

Некоммерческие организации могут создаваться для достижения социальных, благотворительных, культурных, образовательных, научных и управленческих целей, в целях охраны здоровья граждан, развития физической культуры и спорта, удовлетворения духовных и иных нематериальных потребностей граждан, защиты прав, законных интересов граждан и организаций, разрешения споров и конфликтов, оказания юридической помощи, а также в иных целях, направленных на достижение общественных благ.

Источником формирования имущества некоммерческой организации являются, в частности, членские взносы — регулярные поступления в денежной форме от членов организации.

В бухгалтерском учете членские взносы, поступающие от членов объединения на цели осуществления его уставной деятельности, отражаются записью:

Дебет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Кредит 86 «Целевое финансирование».

При получении средств целевого финансирования на расчетный счет организации составляется проводка:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Осуществленные в соответствии с законодательством о некоммерческих организациях членские взносы не учитываются при определении налоговой базы по НДС.

Средства целевого финансирования могут быть направлены некоммерческой организацией на содержание аппарата управления, аренду помещений, оплату коммунальных платежей и покрытие прочих расходов. В бухгалтерском учете составляются записи:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

— сумма начисленной заработной платы аппарату управления организацией;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»

— сумма единого социального налога от заработной платы работников управления;

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы»

Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

— стоимость услуг производственного характера (услуги связи, арендная плата, коммунальные платежи).

Суммы НДС, предъявленные специализированными организациями в счетах за услуги производственного характера, не подле-

жат налоговому вычету согласно подп. 1 п. 2 ст. 171 НК РФ и учитываются в стоимости этих услуг на основании подп. 1 п. 2 ст. 170 НК РФ, поскольку услуги потребляются организацией в процессе осуществления деятельности, не создающей объекта обложения НДС, определяемого в соответствии со ст. 146 НК РФ.

Использование целевых поступлений отражается записью:

Дебет 86 «Целевое финансирование»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Коммерческими организациями полученные средства государственного целевого финансирования рассматриваются как увеличение экономической выгоды и включаются по мере их использования в состав доходов будущих периодов.

Учет средств бюджетного финансирования осуществляется коммерческими организациями в соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» ПБУ 13/2000, утвержденным приказом Минфина России от 16.10.2000 г. № 92н.

На некоммерческие организации ПБУ 13/2000 не распространяется.

Контрольные вопросы

1. Дайте понятие капитала.
2. Что такое уставный капитал?
3. При соблюдении какого условия в бухгалтерском учете отражается величина уставного капитала?
4. В каких случаях и каким образом осуществляется изменение уставного капитала в обществах с ограниченной ответственностью?
5. В каких случаях и каким образом осуществляется изменение уставного капитала в акционерных обществах?
6. Какие средства организации направляются на покрытие убытка отчетного года?
7. Назовите направления использования нераспределенной прибыли.
8. Какие факты хозяйственной жизни формируют добавочный капитал?
9. Назовите направления использования резервного капитала.
10. Какими записями отражаются в учете обязательства организации по полученному целевому финансированию?

Глава 15

Бухгалтерская отчетность

15.1. Назначение, элементы и качественные характеристики показателей бухгалтерской отчетности

Цель бухгалтерской (финансовой) отчетности состоит в полном и достоверном представлении широкому кругу пользователей информации о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Пользователь — это физическое или юридическое лицо, имеющее экономические или иные интересы в отношении хозяйствующих субъектов.

Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» пользователи делятся на внутренних и внешних. К *внутренним пользователям* относятся руководство организации и собственники. *Внешними пользователями* являются поставщики, покупатели, потенциальные инвесторы, правительство и правительственные структуры, общественные организации и общество в целом. Каждая из групп пользователей заинтересована в определенной информации о хозяйствующем субъекте:

- инвесторы и акционеры нуждаются в информации, которая позволила бы им принять решение о покупке или продаже акций, получить представление о доходности ценных бумаг, уровне дивидендных выплат, степени риска, связанного с инвестициями;
- поставщики и другие кредиторы нуждаются в информации, позволяющей определить способность организации своевременно погашать основной долг и проценты по нему в краткосрочной и долгосрочной перспективе;

- коммерческие агенты (покупатели) заинтересованы в стабильности коммерческих связей, способности своевременно и полно осуществлять расчеты;
- работники организации заинтересованы в стабильности ее финансового положения, в информации об уровне заработной платы, системе премиальных вознаграждений, других социальных льгот;
- правительство и правительственные органы нуждаются в информации об уплате налогов, объеме производства для формирования информации о внутреннем валовом продукте, национальном доходе, бюджете государства с целью рационального формирования ресурсов, инвестиционной и налоговой политики;
- общественные организации нуждаются в различной информации в зависимости от сфер их деятельности;
- общество в целом заинтересовано в информации, позволяющей судить о намерении организации продолжать свою деятельность, что дает возможность трудоустройства, пополнения местного бюджета;
- администрация организации повседневно использует информацию о деятельности организации с целью управления ею. Состав такой информации значительно шире, чем состав информации для внешних пользователей. В частности, данные бухгалтерской отчетности используются для анализа тенденций развития организации и выработки управленческих решений на долгосрочную перспективу.

Формирование информации для целей составления бухгалтерской (финансовой) отчетности осуществляется в системе бухгалтерского финансового учета на основе следующих принципов и допущений:

- допущение *имущественной обособленности предприятия* (имущество организации и ее собственника должны учитываться раздельно);
- допущение *непрерывности деятельности организации* состоит в том, что на дату составления отчетности у организации нет намерения прекратить деятельность. В этом случае имущество в учете и отчетности отражается по

стоимости, сложившейся в бухгалтерском учете, за исключением имущества, по которому организация обязана создавать оценочные резервы (материально-производственные запасы, ценные бумаги, дебиторская задолженность). Если организация намерена прекратить свою деятельность (часть деятельности), то в отчетности имущество должно быть отражено по текущей рыночной стоимости, а также организация должна начислить резервы по обязательствам, которые возникнут в связи с прекращением деятельности;

- *последовательность применения учетной политики* состоит в том, что организация из года в год применяет одни и те же способы ведения учета по схожим хозяйственным операциям. Если организация меняет способ ведения учета, то последствия таких изменений измеряются в денежном выражении и отражаются в пояснительной записке;
- *допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности* (доходы и расходы отражаются в том отчетном периоде, в котором они имели место; если расходы связаны с получением доходов в нескольких отчетных периодах, то они распределяются между этими отчетными периодами).

Информация, содержащаяся в отчетности, должна быть полезной для пользователей. Полезность информации обеспечивается ее соответствием следующим качественным характеристикам:

- *уместность* (способность повлиять на принятие управленческих решений);
- *существенность* (показатель считается существенным, если его нераскрытие может повлиять на экономические решения заинтересованных пользователей, принимаемые на основе отчетной информации). Рекомендуемый приказом Минфина России от 22.07.03 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» уровень существенности — 5 %;
- *нейтральность* (исключение одностороннего удовлетворения интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими). Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий;

- **сопоставимость** (информация должна быть сопоставима в разные отчетные периоды). Сопоставимость обеспечивается преемственностью учетной политики при отражении схожих хозяйственных операций. При изменении учетной политики последствия изменений измеряются в денежном выражении и раскрываются в пояснительной записке;
- **достоверность и полнота**. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная исходя из правил, установленных нормативными актами по бухгалтерскому учету.

Основными элементами бухгалтерской отчетности являются активы, обязательства, капитал, доходы и расходы.

Для целей составления бухгалтерского баланса **активами** считаются хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате хозяйственной деятельности и которые должны принести ей выгоду в будущем.

Будущая экономическая выгода — это потенциальная возможность имущества прямо или косвенно способствовать притоку денежных средств или их эквивалентов в организацию. Считается, что объект имущества принесет экономическую выгоду в будущем, если он может быть:

- использован в процессе производства продукции, работ, услуг, а также при их продаже;
- обменян на другой актив;
- использован для погашения кредиторской задолженности;
- распределен между собственниками организации.

Обязательством считается существующая на отчетную дату задолженность, которая является следствием хозяйственной деятельности организации и расчеты по которой должны вести к оттоку активов, т.е. денежных средств и других материальных активов.

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за весь период деятельности организации.

Для целей составления отчета о прибылях и убытках **доходом** считается увеличение экономических выгод в течение отчетного периода или изменение обязательств, которое приведет к увеличению капитала. Статьями доходов являются: выручка от продажи, проценты и дивиденды к получению, доходы от аренды, прочие доходы, внереализационные доходы.

Расходами считается снижение экономических выгод в течение отчетного периода. Статьями расходов являются: затраты на производство продукции, расходы, связанные с выбытием имущества, потери.

При определении финансового результата **прибыль** определяется как разница между доходами и расходами.

Активы, обязательства, доходы и расходы в целях составления отчетности должны быть измерены с достаточной степенью надежности. При невозможности такого измерения они не отражаются в бухгалтерской отчетности, но об их наличии указывается в пояснительной записке.

Оценка элементов бухгалтерской финансовой отчетности производится:

1) по фактической (первоначальной) стоимости (себестоимости), т.е. в сумме денежных средств или их эквивалентов, уплаченной или начисленной при приобретении или производстве объекта (или при учете кредиторской задолженности);

2) по восстановительной стоимости, т.е. в сумме денежных средств, которая должна быть уплачена на дату составления отчетности в случае необходимости замены какого-либо объекта;

3) по текущей рыночной стоимости, т.е. в сумме денежных средств, которая может быть получена в результате продажи объекта.

15.2. Понятие, состав, порядок представления и публикации бухгалтерской отчетности

Состав, а также требования к содержанию и порядку представления бухгалтерской отчетности определены в Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утвержденном приказом Минфина России от 06.07.99 г. № 43н.

Бухгалтерская отчетность — единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основании данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Формы бухгалтерской отчетности разрабатываются и утверждаются организациями с учетом рекомендованных к при-

менению образцов форм, утвержденных приказом Минфина России от 22.07.03 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

При разработке организацией самостоятельно форм бухгалтерской отчетности на основе рекомендуемых образцов форм должны соблюдаться общие требования к бухгалтерской отчетности (полнота, существенность, нейтральность и др.). В бухгалтерскую отчетность должны включаться показатели, необходимые для формирования достоверного и полного представления о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

Организации при разработке форм отчетности могут вводить в рекомендуемые формы дополнительные показатели с учетом их существенности. Те показатели, по которым у организации нет данных, должны быть исключены. Формы отчетности на должны содержать незаполненных строк.

Формы отчетности составляются за отчетный период или на отчетную дату.

Отчетный период — это период, за который организация должна составлять бухгалтерскую отчетность. При составлении бухгалтерской отчетности за отчетный год отчетным периодом является календарный год с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для вновь созданных организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря соответствующего года. Если организация создана после 1 октября, то первым отчетным годом является период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года.

Отчетная дата — дата, по состоянию на которую организация должна составлять отчетность. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода.

По периодичности представления бухгалтерская отчетность делится на годовую и промежуточную. Отчетным периодом при составлении промежуточной отчетности является первый квартал, первое полугодие, девять месяцев.

Состав бухгалтерской отчетности зависит от ее вида. Промежуточная отчетность всех организаций включает бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о прибылях и убытках (форма № 2).

Состав годовой бухгалтерской отчетности зависит от субъекта, составляющего такую отчетность.

Все организации, не относящиеся к субъектам малого предпринимательства, в составе годовой бухгалтерской отчетности представляют: бухгалтерский баланс (форма № 1), отчет о прибылях и убытках (форма № 2), отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), пояснительную записку, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту. В случае если организация самостоятельно приняла решение о проведении аудита бухгалтерской отчетности, аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчетности, также может быть включено в состав бухгалтерской отчетности.

Субъекты малого предпринимательства, не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5), пояснительную записку.

Субъекты малого предпринимательства, обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством Российской Федерации, имеют право не представлять в составе бухгалтерской отчетности отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5) только при отсутствии соответствующих данных.

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т.п., может приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков. В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и помарок.

Если в соответствии с нормативными документами по бухгалтерскому учету показатель должен вычитаться из соответствующих показателей при исчислении промежуточных, итоговых данных или имеет отрицательное значение, то в бухгалтерской отчет-

ности этот показатель показывается в круглых скобках (убыток, себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), расходы, уменьшение капитала и др.).

Показатели форм отчетности за отчетный период должны быть сопоставимы с соответствующими показателями предшествующих лет. Причины несопоставимости и методы корректировки раскрываются в пояснительной записке.

Реальность статей бухгалтерской отчетности должна подтверждаться результатами инвентаризации активов и обязательств.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером организации. Если бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, то отчетность подписывается руководителем специальной организации либо специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

Все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам ее 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.

Организации обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года. В пределах указанных сроков конкретная дата представления отчетности устанавливается учредителями организации или общим собранием акционеров. При этом годовая бухгалтерская отчетность должна представляться не ранее 60 дней по окончании отчетного года.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

Бухгалтерская отчетность может быть представлена пользователю организацией непосредственно или передана через ее представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. В электронном виде организация может представлять бухгалтерскую отчетность при наличии у нее технических возможностей и с согласия пользователей.

Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи либо дата фактической передачи по принадлежности.

Согласно ПБУ 4/99 годовая бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей: учредителей, инвесторов, банков, кредиторов, покупателей, поставщиков и других заинтересованных пользователей. Организация должна обеспечить возможность для пользователей ознакомиться с бухгалтерской отчетностью.

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Бухгалтерская отчетность публикуется вместе с итоговой частью аудиторского заключения.

Публичность бухгалтерской отчетности заключается в ее опубликовании в газетах и журналах, доступных пользователям бухгалтерской отчетности, либо распространении среди них брошюр, буклетов и других изданий, содержащих бухгалтерскую отчетность, а также в ее передаче территориальным органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

15.3. Процедура составления бухгалтерской отчетности

Показатели бухгалтерской отчетности формируются в системе бухгалтерского учета.

Цикл учетной работы за любой месяц в межотчетном периоде можно разделить на три этапа:

1) обработка первичных документов (реестров первичных документов), представляемых материально ответственными лицами, составление накопительных и группировочных ведомостей;

2) систематизация первичных документов в учетных регистрах;

3) формирование информации об объектах бухгалтерского учета на счетах Главной книги на основании итоговых данных учетных регистров. Показатели Главной книги (обороты по дебету и кредиту счетов, остатки), а в необходимых случаях и показатели регистров аналитического учета используются для составления бухгалтерской отчетности.

Процедура составления бухгалтерской отчетности включает:

1) проверку записей на счетах бухгалтерского учета и исправление ошибок;

2) уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и пассивов;

3) отражение финансового результата деятельности организации;

4) заполнение форм бухгалтерской отчетности.

Для **проверки полноты и правильности записей** по счетам бухгалтерского учета используются различные приемы, которые в значительной мере зависят от применяемой в организации формы бухгалтерского учета.

Обычно проверку записей на счетах бухгалтерского учета проводят по следующим направлениям:

- сравнивают обороты по каждому синтетическому счету с итогами документов, послуживших основанием для записей;
- сравнивают между собой обороты и остатки по всем синтетическим счетам (суммарно);
- сверяют обороты и остатки по каждому синтетическому счету с соответствующими показателями аналитического учета.

Для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотно-сальдовую ведомость (табл. 15.1).

Учетные записи на синтетических счетах проверяются по итогам оборотно-сальдовой ведомости, в которой должны соблюдаться три пары равенства:

Форма оборотно-сальдовой ведомости

Счет		Сальдо на начало периода		Обороты за период		Сальдо на конец периода	
Код	Наименование	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	2	3	4	5	6	7	8
01	Основные средства	400 000		20 000	30 000	390 000	
	и т.д.						
	Итого						

- сумма дебетовых сальдо по всем счетам на начало отчетного периода должна быть равна сумме кредитовых сальдо по всем счетам на начало отчетного периода (итоги граф 3 и 4);
- сумма дебетовых и сумма кредитовых оборотов по всем счетам за отчетный период должны быть равны между собой (итоги граф 5 и 6);
- сумма дебетовых сальдо по всем счетам на конец отчетного периода должна быть равна сумме кредитовых сальдо по всем счетам на конец отчетного периода (итоги граф 7 и 8).

Отсутствие равенства в какой-либо паре граф указывает на ошибку в записях или в подсчетах записей на счетах.

Проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета производится путем составления оборотно-сальдовых ведомостей по всем аналитическим счетам, открытым к отдельному синтетическому счету. При этом проверяется равенство:

- суммы сальдо на начало отчетного периода по всем аналитическим счетам и сальдо на начало отчетного периода соответствующего синтетического счета (данное равенство должно выполняться и в отношении сальдо на конец отчетного периода);
- суммы оборотов (дебетовых и кредитовых) за отчетный период по всем аналитическим счетам и дебетового и кредитового оборота соответствующего синтетического счета.

Если бухгалтерский учет ведется с применением автоматизированной формы, то тождество данных синтетического и аналитического учета обеспечивается бухгалтерской программой.

Выявленные в бухгалтерском учете ошибки подлежат исправлению. Исправительные записи вносятся в бухгалтерский учет на основании бухгалтерских справок, которые должны иметь обязательные реквизиты первичного документа.

Порядок внесения исправлений зависит от сроков, в которые обнаружены ошибки:

- при выявлении ошибок текущего периода до окончания отчетного года исправления производятся записями по соответствующим счетам бухгалтерского учета в том месяце отчетного периода, когда искажения выявлены;
- при выявлении ошибок в бухгалтерском учете отчетного года после его завершения, но за который годовая бухгалтерская отчетность не утверждена в установленном порядке, исправления производятся записями декабря года, за который подготавливается годовая бухгалтерская отчетность;
- при выявлении в текущем отчетном периоде ошибок в бухгалтерском учете за прошлый отчетный год (после утверждения годовой бухгалтерской отчетности) исправления в бухгалтерский учет и отчетность за прошлый год не вносятся. Такие ошибки отражаются в текущем отчетном году, т.е. тогда, когда они выявлены.

Уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и пассивов включает следующие процедуры:

1) *проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности и отражение ее результатов в бухгалтерском учете.* Проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности обязательно, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. В данном случае речь идет о таких видах оборотных активов, как материалы, незавершенное производство, готовая продукция, товары и т.п.

По некоторым видам имущества разрешено проводить инвентаризацию реже: по основным средствам — один раз в три года, по библиотечным фондам — один раз в пять лет.

В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности, доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих

расходов производится перед составлением годовой отчетности по состоянию на 31 декабря.

Порядок проведения инвентаризации регламентируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13.06.95 г. № 49.

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

- излишки имущества приходятся по рыночным ценам на дату проведения инвентаризации;
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относится на счета учета затрат (расходов на продажу);
- недостача имущества и его порча сверх норм естественной убыли относится на виновное лицо. При этом виновник должен возместить недостающие ценности по рыночной стоимости, но не ниже их балансовой стоимости;
- если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то потери от недостачи и порчи списываются на внереализационные расходы;

2) *создание оценочных резервов на дату составления отчетности.* При составлении отчетности производится уточнение оценки некоторых объектов имущества, если стоимость этого имущества, отраженная в бухгалтерском учете, оказывается выше их реальной стоимости. Уточнение оценки производится путем создания оценочных резервов:

- резерва под снижение стоимости материальных ценностей.;
- резерва под обесценение финансовых вложений;
- резерва по сомнительным долгам.

При наличии резервов ценности и обязательства в бухгалтерском балансе показываются в оценке-нетто, т.е. за вычетом соответствующего резерва.

Порядок создания резервов изложен в главе 11.4.;

3) *уточнение оценки финансовых вложений, по которым можно определить их текущую рыночную стоимость.* Финансовые вложения, по которым можно определить в установленном порядке текущую рыночную стоимость, отражаются в бухгалтерской отчет-

ности на конец отчетного года по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Указанную корректировку организация может производить ежемесячно или ежеквартально. Разница между оценкой финансовых вложений по текущей рыночной стоимости на отчетную дату и предыдущей оценкой финансовых вложений относится на финансовые результаты (в составе операционных доходов или расходов);

4) *отражение на счетах учета имущества ценностей, находящихся в пути.* При составлении отчетности организации должны учесть на счетах учета имущества еще не поступившие в организацию ценности, если на эти ценности в соответствии с условиями договоров перешли права владения, пользования и распоряжения. Такие ценности могут находиться в пути, т.е. они переданы по условиям договора перевозчику, или на складе поставщика на ответственном хранении;

5) *уточнение оценки имущества (работ, услуг), полученных (выполненных, оказанных) по неотфактурованным поставкам, расчетные документы по которым получены до даты представления отчетности.* Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

Неотфактурованные поставки приходятся по счетам учета материальных запасов по принятым в организации учетным ценам. В случаях, если организация использует в качестве учетных цен фактическую себестоимость материалов, то указанные материальные запасы приходятся по рыночным ценам. После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их учетная цена корректируется с учетом поступивших расчетных документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком;

6) *пересчет в рубли на дату составления бухгалтерской отчетности активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте.* Если организация по состоянию на отчетную дату имеет средства в валюте на валютных счетах, в кассе, а также обязательства в валюте (дебиторскую или кредиторскую задолженность), то они подлежат переоценке по курсу соответствующих валют, установленных Центральным банком РФ на дату

составления отчетности. Разница в оценке валют, выявленная на счетах учета денежных средств в валюте, а также на счетах учета расчетов, составляет курсовую разницу, которая относится на вне-реализационные доходы или расходы.

Отражение финансового результата деятельности организации при составлении годовой бухгалтерской отчетности включает:

- закрытие субсчетов, открытых к счету 90 «Продажи» (90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы»), на субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж»;
- закрытие субсчетов, открытых к счету 91 «Прочие доходы и расходы» (91-1 «Прочие доходы», 91-2 «Прочие расходы»), на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов»;
- начисление налога на прибыль, а также сумм причитающихся налоговых санкций;
- списание чистой прибыли (убытка) на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Процедура **заполнения форм бухгалтерской отчетности** представляет собой перенос сгруппированных по элементам отчетности данных из бухгалтерских регистров в соответствующие разделы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и других форм бухгалтерской отчетности. Основным учетным регистром, на основании которого заполняются отчетные формы, является Главная книга. Некоторые показатели форм бухгалтерской отчетности определяются по данным аналитического учета.

Важным контрольным моментом при заполнении форм бухгалтерской отчетности является взаимоувязка показателей форм отчетности, под которой понимается сопоставление показателей, демонстрирующих оценку одних и тех же элементов финансового положения организации в разных формах бухгалтерской отчетности.

15.4. Бухгалтерский баланс

Бухгалтерский баланс (форма № 1) как форма бухгалтерской отчетности характеризует финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату.

Форма бухгалтерского баланса представляет собой двустороннюю таблицу, состоящую из актива и пассива. В активе представляется информация о хозяйственных средствах организации, а в пассиве — об их источниках. Данные о хозяйственных средствах и их источниках в отчетном балансе приводятся на начало и конец отчетного периода.

Согласно требованиям ПБУ 4/99 в бухгалтерском балансе активы и обязательства отражаются в зависимости от срока их обращения (погашения) как краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочными являются активы и обязательства, срок обращения (погашения) которых составляет не более 12 месяцев после отчетной даты. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

По этому принципу в активе баланса хозяйственные средства организации сгруппированы в два раздела:

раздел I «Внеоборотные активы», в котором представляется информация об активах со сроком обращения более 12 месяцев;

раздел II «Оборотные активы», где отражаются данные об активах со сроком обращения менее 12 месяцев. Исключение составляет дебиторская задолженность. Информация обо всей дебиторской задолженности организации, включая долгосрочную, представляется в разделе II баланса. При этом отдельно приводится информация о дебиторской задолженности, платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты (долгосрочная) и дебиторская задолженность, платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты (краткосрочная).

В пассиве баланса источники средств делятся на собственные и привлеченные (заемные). Информация о собственных источниках средств организации представляется в разделе III «Капитал и резервы».

Привлеченные источники средств сгруппированы в зависимости от срока их погашения в два раздела:

раздел IV «Долгосрочные обязательства» — обязательства со сроком погашения в течение более чем 12 месяцев после отчетной даты;

раздел V «Краткосрочные обязательства» — обязательства со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Каждый раздел актива и пассива баланса состоит из статей. Статьи бывают одноэлементные и комплексные. Одноэлементная статья содержит данные об одном объекте бухгалтерского учета,

информация о котором формируется на одном счете. Например, по статье раздела II баланса «расходы будущих периодов» отражается информация о наличии на отчетную дату расходов, произведенных в данном отчетном периоде, но относящихся к будущим отчетным периодам. Указанная статья заполняется по данным сальдо счета 97 «Расходы будущих периодов».

Комплексные статьи содержат данные об остатках нескольких счетов бухгалтерского учета. Например, по статье раздела II «затраты в незавершенном производстве» отражается сумма остатков по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

Однородные статьи раздела объединяются в группы статей. Например, в разделе II баланса в группу статей «Запасы» объединено семь статей:

- сырье, материалы и другие аналогичные ценности,
- животные на выращивании и откорме,
- затраты в незавершенном производстве,
- готовая продукция и товары для перепродажи,
- товары отгруженные,
- расходы будущих периодов,
- прочие запасы и затраты.

Показатели статей бухгалтерского баланса определяются по данным остатков по счетам Главной книги: актива — по данным дебетовых остатков активных счетов, пассива — по данным кредитовых остатков пассивных счетов. Исключением являются регулирующие счета, которые в бухгалтерском балансе не отражаются. Сальдо по указанным счетам вычитаются из сальдо соответствующих регулируемых счетов (табл. 15.2).

Счета, отражающие состояние расчетов, отражаются в бухгалтерском балансе развернуто: дебетовое сальдо представляется в активе баланса как дебиторская задолженность, кредитовое сальдо — в пассиве баланса в качестве кредиторской задолженности.

Если активы и обязательства показываются в балансе детализованно, и данные синтетического учета не дают соответствующую информацию для их заполнения, используются регистры аналитического учета. Например, информация о финансовых вложениях организации в бухгалтерском балансе представляется в двух

Таблица 15 2

Перечень основных и регулирующих к ним счетов

Наименование строки баланса	Шифр и наименование основного счета	Шифр и наименование регулирующего счета
Нематериальные активы	04 «Нематериальные активы»	05 «Амортизация нематериальных активов»
Основные средства	01 «Основные средства»	02 «Амортизация основных средств»
Финансовые вложения	58 «Финансовые вложения»	59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»
Сырье, материалы и другие аналогичные ценности Товары отгруженные	10 «Материалы»	14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» — при кредитовом сальдо вычитается, при дебетовом — прибавляется
	41 «Товары»	
	43 «Готовая продукция»	
	45 «Товары отгруженные»	
Готовая продукция и товары для перепродажи	41-2 «Товары в розничной торговле»	42 «Торговая наценка»
Дебиторская задолженность	62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. счета расчетов, на которых выявлена сомнительная дебиторская задолженность	63 «Резервы по сомнительным долгам»

разделах: в составе внеоборотных активов — долгосрочные финансовые вложения, в составе оборотных активов — краткосрочные финансовые вложения. В бухгалтерском учете информация обо всех финансовых вложениях (долгосрочных и краткосрочных) формируется на синтетическом счете 58 «Финансовые вложения». Для группировки финансовых вложений по срокам обращения используются данные аналитического учета к синтетическому счету 58 «Финансовые вложения».

Итоги каждого раздела баланса определяются путем суммирования данных по группе статей, а также по статьям, не объединен-

ным в группы. Сумма итогов разделов актива баланса равна сумме итогов разделов пассива баланса и составляет валюту бухгалтерского баланса.

При составлении бухгалтерского баланса должна быть обеспечена преемственность, которая обеспечивается однородностью статей, финансовой однородностью отчетных периодов, незаметностью методов оценки имущественных статей, постоянством учетной политики.

Содержание бухгалтерского баланса определено ПБУ 4/99, а правила оценки его статей установлены в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и соответствующими положениями по бухгалтерскому учету (ПБУ), регулирующими порядок ведения учета отдельных активов и обязательств.

В соответствии с ПБУ 4/99 *в разделе I «Внеоборотные активы»* бухгалтерского баланса представляется информация о внеоборотных активах организации по следующим статьям.

По *статье «Нематериальные активы»* представляется информация об исключительных правах организации на объекты интеллектуальной собственности (исключительные права, подтвержденные патентами на изобретение, свидетельствами на полезную модель, промышленный образец; исключительные авторские права на программы для ЭВМ, базы данных; исключительные права владельца на товарный знак, знак обслуживания, наименование места происхождения товаров и др.), деловая репутация организации, организационные расходы, а также расходы на НИОКР (научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы). Информация о нематериальных активах в бухгалтерском учете формируется на счете 04 «Нематериальные активы». В балансе нематериальные активы отражаются по остаточной стоимости. Для определения остаточной стоимости нематериальных активов при заполнении указанной статьи из сальдо счета 04 «Нематериальные активы» вычитается сальдо счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

По *статье «Основные средства»* представляется информация о принадлежащих организации земельных участках и объектах природопользования, зданиях, сооружениях, машинах, оборудовании и других объектах основных средств, информация о которых в бухгал-

терском учете формируется на счете 01 «Основные средства». Как и нематериальные активы, основные средства в балансе отражаются по остаточной стоимости. Для определения остаточной стоимости при заполнении указанной статьи из сальдо счета 01 «Основные средства» вычитается сальдо счета 02 «Амортизация основных средств».

По статье «Незавершенное строительство» показывается стоимость капитальных вложений организации в незавершенное строительство, незаконченные операции приобретения основных средств и нематериальных активов, величина расходов по незавершенным НИОКР, а также сумма незаконченных затрат по формированию основного стада. Здесь же отражаются суммы авансов, выданных организацией подрядчикам в связи с осуществлением капитальных вложений, а также стоимость оборудования, требующего монтажа и предназначенного для установки. Для заполнения этой статьи используются данные об остатках счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 07 «Оборудование к установке», а также данные аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в части выданных авансов в связи с осуществлением капитальных вложений.

По статье «Доходные вложения в материальные ценности» отражается остаточная стоимость имущества организации, предназначенного для передачи в лизинг. Заполняется она по данным об остатках счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» и аналитического учета по счету 02 «Амортизация основных средств», в котором амортизация по доходным вложениям в материальные ценности должна учитываться обособленно.

По статье «Долгосрочные финансовые вложения» отражается стоимость финансовых вложений со сроком обращения более 12 месяцев после отчетной даты (вклады в уставные капиталы других организаций, вклады по договору простого товарищества, предоставляемые другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, ценные бумаги и др.). Для заполнения статьи используются данные аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения». Если организация по состоянию на отчетную дату создала в установленном порядке резерв под обесценение финансовых вложений, то финансовые вложения в балансе отражаются за минусом резерва (сальдо счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений»).

Статью «Отложенные налоговые активы» заполняют только организации, применяющие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Под отложенным налоговым активом понимается часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 14 ПБУ 18/02).

На сумму отложенного налогового актива составляется бухгалтерская запись:

Дебет 09 «Отложенный налоговый актив»

Кредит 68 «Расчеты по налогам и сборам»,

субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Отложенные налоговые активы являются следствием вычитаемых временных налоговых разниц и определяются путем умножения величины налоговой разницы на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Налоговые разницы — это разницы между бухгалтерской прибылью (убытком) и налогооблагаемой прибылью (убытком), образовавшиеся в результате применения различных правил признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыли. Различают постоянные и временные (в том числе, вычитаемые и налогооблагаемые) налоговые разницы.

Временные разницы возникают по расходам и доходам, величина которых признается в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, но могут различаться период признания, способы включения и, как следствие, суммы, признаваемые в данном отчетном периоде. Вычитаемые временные разницы возникают в том случае, если вследствие разного периода признания доходов и расходов прибыль по данным бухгалтерского учета оказывается меньше налогооблагаемой прибыли.

Указанная статья заполняется по данным об остатках счета 09 «Отложенный налоговый актив».

По статье «Прочие внеоборотные активы» показываются средства и вложения, не нашедшие отражения в рассмотренных выше строках баланса.

В разделе II «Оборотные активы» бухгалтерского баланса представляется информация об оборотных активах организации по следующим статьям.

По статье «сырье, материалы и другие аналогичные ценности» отражается фактическая себестоимость сырья, основных и вспомогательных материалов, покупных полуфабрикатов и комплектующих изделий, топлива, тары, запасных частей и других материальных ресурсов. Порядок заполнения данной статьи зависит от способа учета поступления материалов, установленного в учетной политике организации.

Если учет затрат на приобретение материалов ведется на счете 10 «Материалы» и они оцениваются на нем по фактической себестоимости, то статья заполняется по данным остатков на счете 10 «Материалы».

Если в текущем учете материалов организация использует учетные цены и для учета их поступления применяются счета 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», то указанная статья заполняется по данным остатков по счетам 10 «Материалы» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Если счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» имеет дебетовое сальдо, то оно прибавляется к остатку по счету 10 «Материалы», кредитовое сальдо счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» подлежит вычету из сальдо счета 10 «Материалы».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» может иметь сальдо при наличии материальных ценностей, находящихся в пути (которые еще не поступили, но право собственности на них перешло к организации, подготавливающей бухгалтерскую отчетность). Если счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» имеет сальдо, то оно прибавляется к сальдо счета 10 «Материалы».

Если по каким-либо материальным ценностям по состоянию на отчетную дату в организации были созданы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, то из остатка счета 10 «Материалы» вычитается остаток по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Статья «животные на выращивании и откорме» заполняется в основном организациями животноводства и птицеводства. По этой статье отражается стоимость: молодняка животных; взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле; птиц, зверей, кроликов, семей пчел; взрослого скота, выбракованного из взрослого стада для продажи (без постановки на откорм); скота, принятого от населения для продажи. Указанная статья заполняется по данным остатка по счету 11 «Животные на выращивании и откорме».

По *статье «затраты в незавершенном производстве»* в отраслях материального производства показываются затраты по незавершенному производству, незавершенным работам и услугам.

Незавершенным производством считается продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия недоукомплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки. Затраты, относящиеся к такой продукции (работам), составляют затраты в незавершенном производстве.

Незавершенное производство отражается в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве в балансе может отражаться одним из четырех методов: по фактической производственной себестоимости; по нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям расходов; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражают по фактической производственной себестоимости. Для заполнения статьи используются данные об остатках по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Кроме того, если учетной политикой предусмотрено распределение расходов на продажу между проданной и непроданной продукцией, то по данной статье отражается сумма расходов на продажу, относящаяся к остатку непроданной на отчетную дату продукции. Распределению подлежат только расходы на транспортировку и упаковку. Базой распределения могут быть вес, объем, производственная себестоимость продукции и др. В этом случае показатель статьи увеличивается на сальдо счета 44 «Расходы на продажу».

Торговые организации по указанной статье отражают сумму транспортных расходов, относящихся к остатку непроданных на отчетную дату товаров. Распределение производится пропорционально стоимости остатка товаров в суммарной стоимости проданных товаров и остатка непроданных товаров. Статья заполняется по данным остатка счета 44 «Расходы на продажу».

По статье «готовая продукция и товары для перепродажи» показывается стоимость остатков готовой продукции и товаров для перепродажи.

Готовая продукция — конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, предусмотренных законодательством. В противном случае продукция остается в незавершенном производстве и в состав готовой продукции не включается.

В зависимости от учетной политики готовая продукция может отражаться в балансе по фактической производственной себестоимости или нормативной (плановой) себестоимости. Указанные виды себестоимости могут быть полными и неполными в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов. Если общехозяйственные расходы согласно учетной политике списываются на себестоимость продаж, то формируется неполная фактическая производственная себестоимость или неполная нормативная (плановая) себестоимость. Если общехозяйственные расходы распределяются по видам производимой продукции, то формируется полная фактическая производственная себестоимость или полная нормативная (плановая) себестоимость.

Товары для перепродажи — это товары, закупленные у других юридических и физических лиц для оптовой и розничной торговли. Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отражаются в балансе по стоимости их приобретения.

Организации розничной торговли, как правило, учитывают товары по продажным ценам. При этом разница между продажной ценой и ценой приобретения учитывается на регулирующем счете 42 «Торговая наценка».

При определении величины рассматриваемой статьи суммируются остатки по счетам 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» и вычитается остаток по счету 42 «Торговая наценка».

Если согласно требованиям п. 25 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» по каким-либо товарам или готовой продукции по состоянию на отчетную дату в организации были созданы резервы под снижение стоимости материальных ценностей, то из остатка по счетам 41 «Товары», 43 «Готовая продукция» вычитается остаток по счету 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

По статье «товары отгруженные» отражаются данные об отгруженной покупателям продукции, товаров, сданных работах и оказанных услугах. Статья заполняется в тех случаях, когда:

- в договоре купли-продажи установлен отличный от общего порядка момент перехода права собственности на товар и риска его случайной гибели к покупателю (например, при условии оплаты товаров, а также при экспорте и др.);
- по договору мены товары отгружены покупателю, а другая сторона договора свои обязательства еще не выполнила (переход права собственности происходит после исполнения обязательств по передаче товаров обеими сторонами);
- по договору комиссии, поручения, посредническому договору товары отгружены посреднику, но еще не проданы им.

Товары отгруженные, сданные работы и оказанные услуги отражаются в балансе по фактической (или нормативной (плановой)) полной себестоимости, включающей наряду с производственной себестоимостью затраты, связанные с продажей продукции (работ, услуг), возмещаемые договорной (контрактной) ценой. Статья заполняется по данным остатка по счету 45 «Товары отгруженные».

По статье «расходы будущих периодов» отражается сумма расходов, произведенных в данном отчетном периоде, но относящаяся к следующим отчетным периодам. К таким расходам относятся: расходы по горно-подготовительным работам; по подготовительным работам в связи с их сезонным характером; по освоению новых производств, установок и агрегатов, по рекультивации земель и осуществлению иных природоохранных мероприятий, по неравномерно производимым в течение года ремонтам основных средств (если организация не создает соответствующий резерв),

затраты по сертификации продукции, суммы расходов на рекламу, подготовку кадров, по приобретению лицензий и др.

Статья заполняется по данным остатка по счету 97 «Расходы будущих периодов».

Сумма данных по перечисленным выше статьям раздела II баланса составляет группу статей «Запасы».

По статье «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» отражается сумма НДС по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам, основным средствам, капитальным вложениям, работам и услугам, налоговый вычет которой будет производиться в установленном порядке в следующих отчетных периодах. Строка заполняется по данным остатка по счету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Дебиторская задолженность в зависимости от сроков погашения отражается во втором разделе бухгалтерского баланса по двум статьям «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» и «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)».

По указанным статьям представляется информация о дебиторской задолженности, учитываемой на счетах расчетов, включая обязательства, обеспеченные векселями, а также авансы, в том числе:

- задолженность дочерних и зависимых обществ;
- задолженность участников (учредителей) по взносам в уставный капитал;
- авансы, выданные под поставку материальных ценностей, под выполнение работ, оказание услуг;
- задолженность финансовых и налоговых органов в связи с переплатой налогов, сборов и других платежей в бюджет;
- задолженность работников организации по предоставленным им ссудам и займам, по возмещению материального ущерба;
- задолженность подотчетных лиц;
- задолженность поставщиков по недостаткам товарно-материальных ценностей, выявленных при приемке;
- задолженность в виде штрафов, пени, неустоек, подлежащих получению организацией;

- задолженность покупателей по отгруженной продукции, отгруженным товарам, выполненным работам, оказанным услугам.

При этом задолженность покупателей выделяется из общей суммы как краткосрочной, так и долгосрочной дебиторской задолженностей и показывается в балансе по отдельным строкам.

Рассматриваемые статьи заполняются по данным дебетового сальдо по счетам 60 «Расчеты с поставщиками», субсчет «Авансы выданные», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». При этом для выделения долгосрочной и краткосрочной задолженности используются данные аналитического учета по указанным счетам, результаты инвентаризации состояния расчетов с контрагентами.

Срочность погашения дебиторской задолженности исчисляется не с даты возникновения обязательств, а с отчетной даты, т.е. исчисление срока задолженности начинается с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем принятия актива к бухгалтерскому учету.

Дебиторская задолженность, ранее отраженная в отчетности как долгосрочная, но предполагаемая к погашению в отчетном году, отражается на начало отчетного года как краткосрочная.

Дебиторская задолженность в бухгалтерской отчетности отражается в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых организацией правильными. При этом дебиторская задолженность с бюджетом должна быть согласована с соответствующими организациями. Дебиторскую задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка РФ, действующему на отчетную дату.

Если по дебиторской задолженности за продукцию, товары, работы, услуги по состоянию на отчетную дату создан резерв по сомнительным долгам, то в балансе дебиторская задолженность показывается за минусом резерва (сальдо счета 63 «Резервы по сомнительным долгам»).

Дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, списывают по решению руководителя на 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.

По статье «Краткосрочные финансовые вложения» отражается общая стоимость финансовых вложений со сроком обращения до 12 месяцев после отчетной даты (вклады по договору простого товарищества, предоставляемые другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, ценные бумаги и др.). Статья заполняется по данным счетов 58 «Финансовые вложения» и 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» аналогично порядку заполнения статьи «Долгосрочные финансовые вложения».

По статье «Денежные средства» общей суммой показываются имеющиеся у организации по состоянию на отчетную дату денежные средства в кассе, на расчетных, валютных, прочих счетах в банке, а также денежные средства, внесенные в кассы кредитных организаций или почтовых отделений, но еще не зачисленные на расчетный счет (переводы в пути). Статья заполняется по данным остатков денежных средств на счетах 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути». При этом имеющиеся в организации средства в валюте оцениваются по курсу Центрального банка РФ, установленному на отчетную дату.

По статье «Прочие оборотные активы» показываются суммы, не отраженные в других строках раздела II актива баланса.

В разделе III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса представляется информация об элементах собственного капитала организации по следующим статьям.

По статье «Уставный капитал» отражается величина уставного (складочного) капитала, зарегистрированная в учредительных документах как совокупность вкладов (долей, акций, паевых взносов) учредителей (участников) организации. В зависимости от организа-

ционно-правовой формы организации различают: уставный капитал — в акционерных обществах, обществах с ограниченной ответственностью; складочный капитал — в хозяйственных товариществах; паевой капитал — в производственных кооперативах; уставный фонд — в государственных и муниципальных предприятиях. Статья заполняется по данным остатка по счету 80 «Уставный капитал».

По *статье «Собственные акции, выкупленные у акционеров»* отражается стоимость собственных акций, выкупленных у акционеров и учтенных на балансе организации по состоянию на отчетную дату. Они оцениваются в сумме фактически произведенных затрат на их приобретение. Статья заполняется на основании дебетового сальдо счета 81 «Собственные акции (доли)». Сумма, отражаемая по этой статье, вычитается из итога статей раздела III баланса и поэтому показывается в балансе в круглых скобках.

По *статье «Добавочный капитал»* отражаются суммы дооценки внеоборотных активов, эмиссионный доход, а также курсовые разницы в случае погашения задолженности по вкладам в уставный капитал, выраженной в иностранной валюте. Статья заполняется по данным остатка по счету 83 «Добавочный капитал».

По *статье «Резервный капитал»* показывается общая сумма резервов, образованных за счет чистой прибыли организации. При этом из общей суммы резервного капитала выделяются строки:

«резервы, образованные в соответствии с законодательством». Эту строку заполняют те организации, которые обязаны создавать такие резервы согласно законодательству РФ (акционерные общества, кредитные потребительские кооперативы граждан и др.);

«резервы, образованные в соответствии с учредительными документами». Эту строку заполняют организации, учредительными документами которых предусмотрено создание резервного капитала.

Статья заполняется по данным остатка по счету 82 «Резервный капитал».

По *статье «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»* отражается общая сумма нераспределенной прибыли или непокрытого убытка, полученная за весь период функционирования организации. Статья заполняется по данным кредитового или дебетового сальдо счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумма убытка отражается в балансе в круглых скобках и подлежит вычету при подсчете итога третьего раздела.

В разделе IV «Долгосрочные обязательства» представляется информация об обязательствах организации со сроком погашения в течение более чем 12 месяцев после отчетной даты.

По *статье «Займы и кредиты»* отражаются непогашенные по состоянию на отчетную дату суммы заемных средств с учетом начисленных процентов, подлежащие погашению в соответствии с заключенными договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты. Статья заполняется по данным остатка по счету 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Статью «Отложенные налоговые обязательства» заполняют организации, применяющие ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Отложенное налоговое обязательство — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах (п. 15 ПБУ 18/02). Отложенное налоговое обязательство отражается в бухгалтерском учете записью:

**Дебет 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по налогу на прибыль»
Кредит 77 «Отложенные налоговые обязательства».**

Отложенные налоговые обязательства являются следствием налогооблагаемых временных разниц и определяются путем умножения величины налогооблагаемых временных разниц на ставку налога на прибыль, установленную законодательством Российской Федерации о налогах и сборах и действующую на отчетную дату.

Налогооблагаемые временные разницы возникают в том случае, если вследствие разного порядка признания доходов и расходов в бухгалтерском учете и для целей налогообложения прибыль по данным бухгалтерского учета оказывается больше налогооблагаемой прибыли.

Указанная статья заполняется по данным об остатках счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

По *статье «Прочие долгосрочные обязательства»* приводятся данные, не нашедшие отражения по вышеприведенным строкам. Например, суммы кредиторской задолженности, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

В разделе V «Краткосрочные обязательства» представляет информация об обязательствах организации со сроком погашения в течение 12 месяцев после отчетной даты.

По статье «Займы и кредиты» отражаются непогашенные по состоянию на отчетную дату суммы заемных средств с учетом начисленных процентов, подлежащие погашению в соответствии с заключенными договорами в течение 12 месяцев после отчетной даты. Статья заполняется по данным остатка по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

По группе статей «Кредиторская задолженность» отражается краткосрочная кредиторская задолженность. В состав этой группы включено пять статей:

по статье «поставщики и подрядчики» отражается сумма задолженности поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги, а также задолженность поставщикам по неотфактурованным поставкам. Статья заполняется по данным кредитового сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;

по статье «задолженность перед персоналом организации» отражаются суммы начисленной, но не выплаченной по состоянию на отчетную дату оплаты труда, составляющие кредитовое сальдо счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»;

по статье «задолженность перед государственными внебюджетными фондами» отражается сумма задолженности по отчислениям на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации, а также сумма задолженности по страховым взносам на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Статья заполняется по данным кредитового сальдо счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»;

по статье «задолженность по налогам и сборам» отражается задолженность организации по всем видам платежей в бюджет, включая исчисленные в соответствии с налоговым законодательством налоги и сборы, а также санкции за нарушение налогового законодательства. Статья заполняется по данным кредитового сальдо счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

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;

по статье «прочие кредиторы» приводится информация о задолженности организации по расчетам, не нашедшая отражения на приведенных выше статьях данной группы:

- задолженность по обязательному и добровольному страхованию имущества и работников организации;
- задолженность головной организации дочерним (зависимым) обществам;
- полученные от контрагентов авансы в соответствии с заключенными договорами;
- задолженность подотчетных лиц.

Указанная статья заполняется по данным кредитового сальдо по счетам 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Расчеты с 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.

Кредиторскую задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу Центрального банка РФ, действующему на последнее число отчетного периода.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списывают на финансовые результаты хозяйственной деятельности организации или увеличение доходов у некоммерческой организации.

По статье «Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов» отражается задолженность организации по причитающимся к выплате дивидендам, процентам по акциям, облигациям, займам.

Статья заполняется на основании данных кредитового остатка по счету 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов», а также аналитических данных по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (в части задолженности по причитающимся к выплате работникам организации дивидендам, процентам по облигациям, акциям, займам).

По статье «Доходы будущих периодов» представляется информация о полученных организацией в отчетном периоде доходах, относящихся к следующим отчетным периодам, а также рыночная стоимость безвозмездных поступлений, не включенная по правилам бухгалтерского учета во внереализационные доходы отчетного периода. Кроме того, коммерческие организации по этой статье отражают остатки средств целевого финансирования. Статья заполняется на основании кредитового остатка по счету 98 «Доходы будущих периодов».

По статье «Резервы предстоящих расходов» показываются остатки средств, зарезервированных организацией на предстоящие расходы (ремонт основных средств, гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание, оплату отпусков и др.). Статья заполняется на основании кредитового остатка по счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

По статье «Прочие краткосрочные обязательства» представляется информация о краткосрочных обязательствах, не нашедших отражения в других строках раздела V баланса.

В справке к бухгалтерскому балансу приводятся данные о наличии ценностей, не принадлежащих организации и учитываемых на забалансовых счетах: 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 004 «Товары, принятые на комиссию».

Кроме того, представляется информация о выданных и полученных обеспечениях обязательств и платежей (счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные»), о списанной в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов (счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов»), об износе жилищного фонда, объектов внешнего благоустройства и других аналогичных объектов (счет 010 «Износ основных средств»), о стоимости нематериальных активов, полученных в пользование.

15.5. Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках (форма № 2) характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период и является важным источником данных для анализа доходов и расходов организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

В отчете о прибылях и убытках доходы и расходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на доходы и расходы по обычным видам деятельности, операционные и вне-реализационные доходы и расходы, а в случае возникновения — чрезвычайные доходы и расходы. Их состав и порядок признания определяется Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденными приказами Минфина России от 06.05.99 г. № 32н и № 33н соответственно. Указанные доходы и расходы в отчете о прибылях и убытках объединены в два раздела: доходы и расходы по обычным видам деятельности и прочие доходы и расходы.

Показатели раздела «Доходы и расходы по обычным видам деятельности» формируются в бухгалтерском учете на счете 90 «Продажи» в разрезе субсчетов.

Обычными видами деятельности являются производство и продажа продукции, товаров, выполнение работ, оказание услуг и иные операции, составляющие предмет деятельности организации. Доходы от обычных видов деятельности составляют выручку. Величина выручки определяется в соответствии с п. 6 ПБУ 9/99.

В отчете о прибылях и убытках выручка отражается в нетто-оценке, т.е. за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей. Как правило, ее величина определяется по данным бухгалтерского учета как разница между сальдо счета 90-1 «Выручка» и 90-3 «Налог на добавленную стоимость».

Информация о расходах по обычным видам деятельности отчетного периода формируется в бухгалтерском учете на счете 90-2 «Себестоимость продаж».

Состав показателей формы № 2 о расходах организаций, производящих продукцию, выполняющих работы, оказывающих услуги зависит от варианта учета готовой продукции (работ, услуг). Если их учет ведется по сокращенной производственной себе-

стоимости, то в отчете о прибылях и убытках по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» показывается сумма затрат на производство без включения общехозяйственных расходов, которая в бухгалтерском учете отражается по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции с кредитом счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 43 «Готовая продукция».

В этом случае общехозяйственные расходы организации указываются по строке «Управленческие расходы». Величина этого показателя определяется на основании данных бухгалтерского учета, отражаемых записью:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 26 «Общехозяйственные расходы».

Если в организациях учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по полной производственной себестоимости, то показатель по строке «Управленческие расходы» в таких организациях отсутствует. Все затраты указанных организаций, составляющие полную производственную себестоимость проданной продукции, отражаются по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ услуг». В этом случае строка «Управленческие расходы» в форме № 2 не приводится.

Разница между выручкой и себестоимостью составляет валовую прибыль.

Расходы, связанные с продажей продукции, работ, услуг (расходы на рекламу, упаковку, транспортировку и др.) и отражаемые в бухгалтерском учете по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж» в корреспонденции с кредитом счета 44 «Расходы на продажу», в отчете о прибылях и убытках указываются по строке «Коммерческие расходы».

Торговые организации в отчете о прибылях и убытках представляют следующую информацию о произведенных затратах:

- по строке «Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг» отражают фактические затраты на приобретение проданных товаров. В бухгалтерском учете на сумму указанных затрат составляется запись:

Дебет 90-2 «Себестоимость продаж»

Кредит 41 «Товары»;

- по строке «Коммерческие расходы» указывают данные обо всех расходах организации, произведенных в связи с приобретением, хранением и продажей товаров, отраженных в учете по дебету счета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 44 «Расходы на продажу».

Коммерческие и управленческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных товаров (работ, услуг) полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности или распределяться между отчетными периодами. Избранный способ признания указанных расходов утверждается в учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Разница между валовой прибылью и коммерческими и управленческими расходами составляет прибыль (убыток) от продаж.

Показатели *раздела «Прочие доходы и расходы»* формируются на основании данных аналитического учета по счету 91 «Прочие доходы и расходы».

При представлении в отчете о прибылях и убытках информации о прочих доходах и расходах из операционных доходов обособленному раскрытию подлежат доходы в виде процентов по облигациям, депозитам, государственным ценным бумагам, проценты за предоставление в пользование денежных средств другим организациям, проценты за пользование кредитной организацией денежными средствами, находящимися на расчетном счете. Указанные доходы отражаются по строке «Проценты к получению». Соответственно, расходы в виде процентов, причитающихся к уплате по облигациям, акциям, за пользование займами других организаций и кредитами банков отражаются по строке «Проценты к уплате».

Из операционных доходов также отдельно выделяются доходы от участия в других организациях (дивиденды по акциям и доходы от участия в уставных капиталах). Все остальные доходы и расходы, относящиеся в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 к операционным, отражаются как прочие операционные доходы и прочие операционные расходы.

Доходы и расходы по операциям выбытия имущества отражаются в отчете о прибылях и убытках развернуто: доходы от продажи (без НДС) в составе прочих операционных доходов, по строке прочие операционные расходы отражаются остаточная стоимость выбывшего амортизируемого имущества, фактическая себе-

стоимость выбывших материально-производственных запасов, а также расходы, связанные с их выбытием.

Состав внереализационных доходов и расходов, отражаемых в отчете о прибылях и убытках, определен ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99.

Прибыль (убыток) от продаж, увеличенная (уменьшенная) на сумму операционных и внереализационных доходов (расходов), составляет прибыль (убыток) до налогообложения.

Если в отчетном периоде у организации имели место чрезвычайные доходы и расходы, то в форму № 2 могут вводиться соответствующие строки. При этом учитывается существенность информации. Информация о таких доходах и расходах в бухгалтерском учете формируется на счете 99 «Прибыли и убытки».

Начиная с отчетности за 2003 г., в отчет о прибылях и убытках введены новые показатели: отложенные налоговые активы, отложенные налоговые обязательства, текущий налог на прибыль, постоянные налоговые обязательства (активы) (последний показатель приводится в отчете справочно). Их наличие связано с применением с 1 января 2003 г. Положения по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02), утвержденного приказом Минфина России от 19.11.02 г. № 114н.

Постоянное налоговое обязательство представляет собой сумму налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде. Его величина определяется исходя из суммы постоянных налоговых разниц, возникших в отчетном периоде, и ставки налога на прибыль, действующей на отчетную дату.

Под **постоянными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) отчетного периода и исключаемые из расчета налоговой базы по налогу на прибыль как отчетного, так и последующих отчетных периодов.

Отложенные налоговые активы — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к уменьшению налога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Его величина определяется исходя из суммы вычитаемых временных разниц и ставки налога на прибыль.

Отложенное налоговое обязательство — часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению на-

лога на прибыль, подлежащего уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах. Его величина определяется исходя из суммы налогооблагаемых временных разниц и ставки налога на прибыль.

Под **временными разницами** понимаются доходы и расходы, формирующие бухгалтерскую прибыль (убыток) в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль — в другом или в других отчетных периодах. Временные разницы возникают по расходам и доходам, величина которых признается в бухгалтерском учете и для целей налогообложения, но период их признания, способы включения и, как следствие, суммы, признаваемые в данном отчетном периоде, могут различаться.

Текущий налог на прибыль определяется исходя из условного расхода по налогу на прибыль, увеличенного на постоянные налоговые обязательства, отложенные налоговые активы и уменьшенного на отложенные налоговые обязательства. Величина условного расхода (дохода) по налогу на прибыль рассчитывается путем применения налоговой ставки к прибыли (убытку) до налогообложения.

Чистая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем увеличения прибыли (убытка) до налогообложения на сумму отложенных налоговых активов и уменьшения на сумму отложенных налоговых обязательств и текущего налога на прибыль.

Справочно в отчете о прибылях и убытках приводятся данные о величине базовой и разводненной прибыли (убытка) на акцию. Такую информацию представляют в годовой бухгалтерской отчетности акционерные общества. Порядок расчета указанных показателей определен Методическими рекомендациями по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утвержденными приказом Минфина России от 21.03.2000 г. № 29н.

Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода.

Базовая прибыль (убыток) отчетного периода определяется путем уменьшения чистой прибыли (убытка) отчетного периода на сумму дивидендов по привилегированным акциям, начисленным их владельцам за отчетный период.

Средневзвешенное количество обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода, исчисляется путем суммирования количества обыкновенных акций, находящихся в обращении на 1-е число каждого календарного месяца отчетного периода, и деления полученной суммы на число календарных месяцев в отчетном периоде.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию отражает максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества, если все конвертируемые ценные бумаги акционерного общества будут обращены в обыкновенные акции, а также при исполнении всех договоров купли-продажи обыкновенных акций у эмитентов по цене ниже рыночной стоимости.

Разводненная прибыль (убыток) на акцию представляет собой отношение базовой прибыли (убытка), скорректированной на величину ее возможного прироста, к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении, скорректированному на величину возможного прироста их количества в результате конвертации ценных бумаг в обыкновенные акции и исполнения договоров купли-продажи акций по ценам ниже их рыночной стоимости. При этом величина базовой прибыли (убытка) отчетного периода корректируются на суммы всех расходов (доходов), относящихся к конвертируемым ценным бумагам.

В состав расходов включаются: дивиденды, причитающиеся по привилегированным акциям, которые могут быть конвертированы в обыкновенные акции; проценты, выплачиваемые по конвертируемым облигациям; суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью, если они были размещены по цене ниже номинальной стоимости; другие аналогичные расходы. В состав доходов включаются суммы списания разницы между ценой размещения конвертируемых ценных бумаг и номинальной стоимостью, если они были размещены по цене выше номинальной стоимости, другие аналогичные доходы.

В расшифровке к форме № 2 приводятся данные об отдельных прибылях и убытках, полученных организацией в течение отчетного периода. Из операционных расходов раскрывается информация об убытке от снижения стоимости материальных ценностей на

конец отчетного периода. Из общей суммы отраженных в отчете о прибылях и убытках внереализационных расходов и доходов дополнительному раскрытию подлежат: курсовые разницы, штрафы, пени по хозяйственным договорам, прибыли (убытки) прошлых лет, выявленные в отчетном году, списанная дебиторская (кредиторская) задолженность с истекшим сроком исковой давности.

Вся информация в отчете о прибылях и убытках приводится как минимум за отчетный и предыдущий год. Если организация принимает решение в представляемой бухгалтерской отчетности раскрывать по каждому числовому показателю данные более чем за два года, то организацией обеспечивается при разработке, принятии и изготовлении бланков форм достаточное количество граф, необходимых для такого раскрытия.

15.6. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках раскрывают сведения, относящиеся к учетной политике организации, а также обеспечивают пользователей дополнительными данными, которые нецелесообразно включать в бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, но которые необходимы пользователям бухгалтерской отчетности для реальной оценки финансового положения организации, финансовых результатов ее деятельности и изменений в ее финансовом положении. Пояснения позволяют охарактеризовать и детализировать статьи бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, дать качественную характеристику активов и условий погашения обязательств, выделить главные сферы и направления развития бизнеса, повышают аналитическую ценность бухгалтерской отчетности.

Перечень дополнительных данных, которые должны раскрываться в пояснениях, приведен в п. 27 ПБУ 4/99.

Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках представляются в виде отдельных отчетных форм (отчет об изменениях капитала (форма № 3), отчет о движении денежных средств (форма № 4), приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5)) и в виде пояснительной записки.

Отчет об изменениях капитала (форма № 3) детализирует третий раздел бухгалтерского баланса, статью «Резервы предстоящих расходов» пятого раздела баланса и содержит сведения об оценочных резервах организации. В балансе оценочные резервы не отражаются, с их помощью производится уточнение оценки отдельных видов имущества и обязательств, отражаемых в бухгалтерском балансе, путем вычитания величины начисленных оценочных резервов из соответствующих статей.

Отчет состоит из двух разделов и справочной таблицы.

Раздел I «Изменения капитала» представляет для пользователей информацию об изменениях, произошедших в собственном капитале организации за отчетный год в сравнении с предыдущим годом в разрезе элементов собственного капитала: уставный капитал, добавочный капитал, резервный капитал, нераспределенная прибыль (непокрытый убыток).

На изменение уставного капитала оказывают влияние следующие факторы: дополнительный выпуск акций или уменьшение их количества; увеличение или уменьшение номинальной стоимости акций; реорганизация юридического лица.

Размер добавочного капитала может измениться в результате: пересчета иностранной валюты (по взносам в уставный капитал); получения эмиссионного дохода (расхода) при размещении и продаже акций; направления на увеличение уставного капитала и распределение между учредителями организации.

Величина резервного капитала изменяется при направлении на его увеличение части чистой прибыли организации, а также при покрытии убытка отчетного года за счет средств резервного капитала.

На величину нераспределенной прибыли (непокрытого убытка) оказывают влияние: финансовые результаты отчетного года; сумма начисленных дивидендов за отчетный год; отчисления в резервный капитал (фонд); последствия реорганизации предприятия.

Кроме того, данный раздел содержит сведения об изменениях капитала в результате переоценки основных средств (в части добавочного капитала — при увеличении их стоимости, в части нераспределенной прибыли — при уменьшении их стоимости), а также в результате изменений учетной политики.

Результаты переоценки основных средств по состоянию на 1 января следующего года за отчетным в бухгалтерском балансе за

отчетный год не отражаются. Поэтому величина добавочного капитала (нераспределенной прибыли) в отчетности за предыдущий год (сальдо на 31 декабря) может отличаться от его величины на 1 января отчетного года. При изменении в отчетном году учетной политики, для обеспечения сопоставимости информации за прошлый и отчетный годы данные предыдущего года пересчитывают с учетом изменений в учетной политике. В бухгалтерском учете влияние изменения учетной политики не отражается. Изменения капитала в результате переоценки основных средств и изменений учетной политики отражается в отчете об изменениях капитала, и позволяют привести в соответствие данные о наличии капитала на 31 декабря предыдущего года и 1 января отчетного года.

Раздел II «Резервы» содержит информацию о наличии и движении создаваемых в организации резервов:

- резервы, образованные в соответствии с законодательством (резервный капитал, который создается акционерными обществами в соответствии с Законом «Об акционерных обществах» путем отчислений от чистой прибыли);
- резервы, образованные в соответствии с учредительными документами (резервный фонд, создаваемый путем отчислений от чистой прибыли, если его формирование предусмотрено учредительными документами);
- оценочные резервы (резервы под снижение стоимости материальных ценностей, под обесценение финансовых вложений, по сомнительным долгам).

Создание резервов под снижение стоимости материальных ценностей предусмотрено п. 25 Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденного приказом Минфина России от 09.06.01 г. № 44н. Информация о величине начисленных и использованных в течение отчетного года резервов в бухгалтерском учете формируется на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Создание резервов под обесценение финансовых вложений регламентируется п. 38 Положения по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02), утвержденного приказом Минфина России от 10.12.02 г. № 126н. В бухгалтерском учете соответствующая информация фор-

мируется на счете 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений».

Резервы по сомнительным долгам образуются в соответствии с п. 70 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденного приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н. Бухгалтерский учет таких резервов ведется на счете 63 «Резервы по сомнительным долгам»;

- резервы предстоящих расходов. Указанные резервы организация создает на покрытие предстоящих расходов путем равномерного включения в издержки производства отчетного периода.

Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации организациям разрешено создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков; выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет и вознаграждений по итогам работы за год; на ремонт основных средств; производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства; на предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий; предстоящие затраты по ремонту предметов проката; на гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др. В бухгалтерском учете информация об этих резервах формируется на счете 96 «Резервы предстоящих расходов».

В справке к отчету об изменениях капитала приводятся данные о величине чистых активов на начало и конец отчетного года. Методика расчета чистых активов утверждена приказом Минфина России № 10н и Федеральной комиссии по рынку ценных бумаг № 03-6/пз от 29.01.03 г. «Об утверждении Порядка оценки стоимости чистых активов акционерных обществ».

Под стоимостью чистых активов понимается величина, определенная путем вычитания из суммы активов организации, принимаемых к расчету, суммы ее пассивов, принимаемых к расчету. Расчет чистых активов производится в таблице соответствующей формы (табл. 15.3).

Кроме того, в справке к форме № 3 расшифровываются целевые финансирования из бюджета и внебюджетных фондов по

направлениям их использования с выделением средств, полученных на расходы по обычным видам деятельности и на капитальные вложения во внеоборотные активы.

Таблица 15.3

Расчет оценки стоимости чистых активов организации

№ п/п	Наименование показателя	Код строки бухгалтерского баланса	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
	I. Активы			
1	Нематериальные активы			
2	Основные средства			
3	Незавершенное строительство			
4	Доходные вложения в материальные ценности			
5	Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения <1>			
6	Прочие внеоборотные активы <2>			
7	Запасы			
8	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям			
9	Дебиторская задолженность <3>			
10	Денежные средства			
11	Прочие оборотные активы			
12	Итого активы, принимаемые к расчету (сумма пунктов 1–11)			
	II. Пассивы			
13	Долгосрочные обязательства по займам и кредитам			
14	Прочие долгосрочные обязательства <4>, <5>			
15	Краткосрочные обязательства по займам и кредитам			
16	Кредиторская задолженность			
17	Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов			
18	Резервы предстоящих расходов			
19	Прочие краткосрочные обязательства <5>			
20	Итого пассивы, принимаемые к расчету (сумма данных пунктов 13–19)			

№ п/п	Наименование показателя	Код строки бухгалтерского баланса	На начало отчетного периода	На конец отчетного периода
21	Стоимость чистых активов (итого активы, принимаемые к расчету (п. 12), минус итог пассивы, принимаемые к расчету (п. 20))			

Примечание

- <1> За исключением фактических затрат по выкупу собственных акций у акционеров
- <2> Включая величину отложенных налоговых активов.
- <3> За исключением задолженности участников (учредителей) по взносам в уставный капитал.
- <4> Включая величину отложенных налоговых обязательств.
- <5> В данных о величине прочих долгосрочных и краткосрочных обязательств приводятся суммы созданных в установленном порядке резервов в связи с условными обязательствами и с прекращением деятельности.

Информация о полученных целевых финансировании приводятся за отчетный год и предыдущий год на основании данных бухгалтерского учета, отраженных на счете 86 «Целевое финансирование».

Отчет о движении денежных средств (форма № 4) характеризует изменения в финансовом положении организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности. В нем раскрываются данные о движении денежных средств в отчетном и предыдущем периодах, наличие денежных средств на начало и конец отчетного периода, их поступление и расходование.

Отчет о движении денежных средств дополняет бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках информацией о способности организации привлекать и использовать денежные средства.

Основным источником денежных средств должна быть текущая деятельность. *Текущей деятельностью* считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечения прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметами и целями деятельности, т.е. деятельность, которая в соответствии с ПБУ 9/99 «Доходы организации» является обычной.

Инвестиционной деятельностью считается деятельность организации, связанная приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продаж, с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

Финансовая деятельность — это деятельность организации, в результате которой изменяется величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.).

Для целей составления отчета о движении денежных средств под денежными средствами понимаются непосредственно деньги в наличной и в безналичной форме, находящиеся в кассе организации, на ее расчетных, валютных и специальных счетах.

В отчете о движении денежных средств представляются данные, прямо вытекающие из записей на счетах бухгалтерского учета денежных средств: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Сведения о движении денежных средств организации по этим счетам отражаются нарастающим итогом с начала года и представляются в валюте Российской Федерации.

В случае наличия (движения) денежных средств в иностранной валюте первоначально формируется информация о движении иностранной валюты по каждому ее виду применительно к отчету о движении денежных средств, принятому организацией. После этого данные каждого расчета, составленного в иностранной валюте, пересчитываются по курсу Центрального банка РФ на дату составления бухгалтерской отчетности. Полученные данные по отдельным расчетам суммируются при заполнении соответствующих показателей отчета о движении денежных средств.

В отчете о движении денежных средств показывается суммарный остаток денежных средств по всем видам деятельности на начало отчетного периода, поступление и выбытие денежных средств

по видам деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой) с раскрытием информации об основных направлениях притока и оттока денежных средств в разрезе видов деятельности.

По каждому виду деятельности определяется показатель «чистые денежные средства» как разница между поступлением и выбытием денежных средств. Если расход денежных средств превышает поступление денежных средств по данному виду деятельности, то величина чистых денежных средств по соответствующему виду деятельности будет иметь отрицательное значение, которое показывается в отчете в круглых скобках.

Сумма чистых денежных средств по всем видам деятельности составляет чистое увеличение (уменьшение) денежных средств.

Остаток денежных средств на конец отчетного периода рассчитывается путем корректировки (увеличения или уменьшения) остатка денежных средств на начало отчетного периода на величину чистого увеличения (уменьшения) денежных средств за отчетный период.

Информация о движении денежных средств приводится в отчетности, как минимум, за два года: отчетный год и предыдущий год.

В *Приложении к бухгалтерскому балансу* (форма № 5) расшифровываются статьи бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках. В рекомендованном к применению приказом Минфина России от 22.07.03 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности» образце формы № 5 предусмотрено десять разделов. Организации в годовой отчетности представляют только те из них, по которым имеется информация.

В разделе «Нематериальные активы» приводится информация о движении (наличие на начало и конец отчетного периода, поступление и выбытие) нематериальных активов по их видам в оценке по первоначальной стоимости. Отдельно отражается сумма начисленной амортизации по всем нематериальным активам, и в том числе по каждому их виду на начало и на конец отчетного года.

Источником информации для заполнения этого раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 04 «Нематериальные активы» и 05 «Амортизация нематериальных активов».

Увязка данного раздела со статьей «Нематериальные активы» в бухгалтерском балансе производится по остатку на начало и конец года с учетом корректировки на сумму амортизационных отчислений

В разделе «Основные средства» показываются по группам основных средств их наличие на начало и конец отчетного периода, поступление и выбытие за отчетный период в оценке по первоначальной стоимости. Отдельно отражается сумма начисленной амортизации в целом по всем видам основных средств и по трем укрупненным группам (здания и сооружения; машины, оборудование, транспортные средства; другие) на начало и конец отчетного года.

В разделе также приводятся данные по состоянию на начало и конец отчетного года:

- о первоначальной стоимости основных средств, переданных и полученных в аренду, в том числе по видам;
- о первоначальной стоимости основных средств, переведенных на консервацию;
- о первоначальной стоимости объектов недвижимости, принятых в эксплуатацию и находящихся в процессе государственной регистрации.

Справочно на начало отчетного и предыдущего года приводятся результаты переоценки основных средств (в части первоначальной (восстановительной) стоимости и суммы амортизации) и изменения стоимости объектов основных средств в результате дооборудования, достройки, реконструкции, частичной ликвидации.

Источником информации для заполнения этого раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств».

Увязка данного раздела со статьей «Основные средства» в бухгалтерском балансе производится по остатку на начало и конец года с учетом корректировки на сумму амортизационных отчислений.

В разделе «Доходные вложения в материальные ценности» приводится информация о движении (наличие на начало и конец отчетного периода, поступление и выбытие) доходных вложений в материальные ценности по их видам (имущество для передачи в лизинг и имущество, предоставляемое по договору проката) в оценке по первоначальной стоимости. Кроме того, отражается сумма начисленной амортизации в целом по вышеуказанным ценностям на начало отчетного года и на конец отчетного года.

Источником информации для заполнения раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 03 «До-

ходные вложения в материальные ценности» и 02 «Амортизация основных средств».

Увязка данного раздела со статьей «Доходные вложения в материальные ценности» в бухгалтерском балансе производится по остатку на начало и конец года с учетом корректировки на сумму амортизационных отчислений.

В разделе «Расходы на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы» представляется информация об остатках на начало и конец отчетного периода, а также о произведенных и списанных в течение года расходах на НИОКР в целом и по каждому их виду. Справочно в разделе приводятся данные о величине расходов по незаконченным НИОКР на начало и конец отчетного года и о суммах расходов по не давшим положительных результатов НИОКР, отнесенных в отчетном и предыдущем годах на внереализационные расходы.

Источником информации для заполнения раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет 8 «Выполнение НИОКР», 04 «Нематериальные активы», 91 «Прочие доходы и расходы».

В разделе «Расходы на освоение природных ресурсов» показывается общая сумма расходов и в том числе по видам на начало и конец отчетного года, а также сумма расходов, произведенных и списанных за отчетный период.

Справочно по состоянию на начало и конец отчетного года отражается сумма расходов по участкам недр, незаконченным поиском и оценкой месторождений, разведкой и гидрогеологическими изысканиями и прочими аналогичными работами, и сумма расходов на освоение природных ресурсов, отнесенных в отчетном периоде на внереализационные расходы как безрезультатные.

Источником информации для заполнения раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам учета расходов по обычным видам деятельности и счету 91 «Прочие доходы и расходы».

Раздел «Финансовые вложения» включает информацию о составе долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений по их видам на начало и конец отчетного периода. Из общей суммы финансовых вложений выделяются финансовые вложения (по их видам), имеющие текущую рыночную стоимость. Справочно по та-

ким финансовым вложениям приводится информация об изменении стоимости в результате корректировки их оценки. По долговым ценным бумагам представляется информация о списанной в течение года на финансовые результаты разницы между их первоначальной и номинальной стоимостью.

Источником информации для заполнения раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счету 58 «Финансовые вложения».

Увязка данного раздела со статьями «Долгосрочные финансовые вложения» и «Краткосрочные финансовые вложения» в бухгалтерском балансе производится по остатку на начало и конец года.

В разделе «Дебиторская и кредиторская задолженность» приводятся данные о состоянии расчетов организации на начало и конец отчетного периода. Как и в бухгалтерском балансе, задолженность подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. В составе кредиторской задолженности отражается задолженность организации по займам и кредитам. В дополнение к бухгалтерскому балансу приводятся данные об авансах полученных и выданных.

Источником информации для заполнения раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам учета расчетов.

Увязка данного раздела со статьями «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)», «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)», «Займы и кредиты» и «Кредиторская задолженность» в бухгалтерском балансе производится по остатку на начало и конец года.

Раздел «Расходы по обычным видам деятельности (по элементам затрат)» раскрывает информацию о расходах организации за отчетный и предыдущий годы по пяти элементам затрат: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие. Справочно в разделе приводятся данные об изменениях в остатках незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов.

Показатели данного раздела приводятся без учета внутрихозяйственного оборота, т.е. без затрат, связанных с передачей изделий, продукции, работ и услуг внутри организации для нужд собственного производства, обслуживающих хозяйств и др.

Источником информации для заполнения раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам учета расхо-

дов по обычным видам деятельности, а также по счетам 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов».

В разделе «Обеспечения» приводятся данные о наличии на начало и конец отчетного периода полученных и выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, бухгалтерский учет которых ведется на забалансовых счетах 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и платежей выданные». Из общей стоимости обеспечений полученных и выданных представляются данные о стоимости имущества в залоге (по видам имущества).

Раздел «Государственная помощь» раскрывает данные о наличии средств, полученных из бюджета в отчетном и предыдущем году, по их видам. По бюджетным кредитам приводятся данные о наличии на начало и конец отчетного периода, о суммах полученных и возвращенных кредитов в отчетном периоде.

Источником информации для заполнения раздела являются данные синтетического и аналитического учета по счетам 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и 86 «Целевое финансирование».

Помимо отчетных форм в составе годовой бухгалтерской отчетности представляется *пояснительная записка*.

Основным назначением пояснительной записки является дополнение содержания форм бухгалтерской отчетности для получения более полной информации о финансовом положении организации и ее месте на рынке товаров, работ, услуг.

Порядок представления информации в пояснительной записке определяется организацией самостоятельно с учетом требований, установленных ПБУ 4/99.

В начале пояснительной записки, как правило, приводятся общие данные об организации: юридический адрес, организационно-правовая форма, основные виды деятельности, среднегодовая численность работников за отчетный период или численность на отчетную дату, состав (фамилии и должности) членов исполнительных и контрольных органов организации.

Далее в пояснительной записке представляется следующая информация:

- раскрываются основные положения учетной политики организации, без знания которых пользователь не может оценить

финансовое положение организации. В частности, в пояснительной записке должны быть раскрыты способы оценки имущества, способы погашения стоимости амортизируемого имущества, наличие и перечень созданных в организации резервов предстоящих расходов, оценочных резервов и расходов будущих периодов. Если в отчетном году была изменена учетная политика, то в пояснительной записке раскрываются причины ее изменения, а также влияния изменения учетной политики на содержание бухгалтерской отчетности. Оценка влияния последствий изменения учетной политики производится путем корректировки информации за предыдущие годы, исходя из правил, действующих в отчетном году;

- дается краткая характеристика деятельности организации (текущей, инвестиционной и финансовой);
- приводятся основные показатели деятельности организации и факторы, повлиявшие на финансовые результаты отчетного периода;
- указывается влияние событий после отчетной даты на содержание показателей бухгалтерской отчетности. *Событияем после отчетной даты* признается факт хозяйственной деятельности, который оказал или может оказать влияние на финансовое состояние, движение денежных средств или результаты деятельности организации, и который имел место в период между отчетной датой и датой подписания отчетности за отчетный год. Порядок представления информации определен Положением по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98), утвержденным приказом Минфина России от 25.11.98 г. № 56н;
- указывается на наличие условных фактов хозяйственной деятельности, оказавших существенное влияние на показатели бухгалтерской отчетности, и приводятся последствия условных фактов в денежном измерителе. *Условным фактом хозяйственной деятельности* признается имеющий место по состоянию на отчетную дату факт хозяйственной деятельности, в отношении последствий которого и вероятности его возникновения в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределен-

ных событий. Если последствия условных фактов невозможно измерить с достаточной степенью надежности, то денежное измерение последствий условных фактов не приводится, но о наличии условных фактов в пояснительной записке сообщается. Порядок представления информации определен Положением по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности» (ПБУ 8/01), утвержденным приказом Минфина России от 28.11.01 г. № 96н.

В отдельных разделах пояснительной записки раскрывается информация:

- об аффилированных лицах. Под *аффилированными лицами* понимаются юридические и физические лица, способные оказать влияние на деятельность юридических и физических лиц в соответствии с Законом РСФСР от 22.03.91 г. № 948-1 «О конкуренции и ограничении монополистической деятельности на товарных рынках». В бухгалтерской отчетности информация раскрывается в том случае, если организация, подготавливающая бухгалтерскую отчетность, контролируется или находится под влиянием других юридических или физических лиц или эта организация контролирует или оказывает влияние на других юридических или физических лиц. В пояснительной записке приводится перечень аффилированных лиц, указывается характер взаимоотношений с ними (контроль или влияние), виды операций с ними, объем операций каждого вида, использованные методы определения цен по каждому виду операций. Порядок представления информации определен Положением по бухгалтерскому учету «Информация об аффилированных лицах» (ПБУ 11/2000), утвержденным приказом Минфина России от 13.01.2000 г. № 5н. Информацию об аффилированных лицах представляют акционерные общества;
- о сегментах деятельности организации (операционных и географических). *Операционный сегмент* — это часть деятельности организации по производству определенного товара или однородных групп товаров (работ, услуг), которая подвержена рискам и получению прибыли, отличным от риска и прибылей по другим товарам или однородным группам товаров (работ, услуг). *Географический сегмент* — это часть дея-

тельности организации по производству товаров (работ, услуг) в определенном географическом регионе, которая подвержена рискам и получению прибыли, отличным от риска и прибылей по другим регионам деятельности организации. Порядок представления информации по сегментам в пояснительной записке определен Положением по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2000), утвержденным приказом Минфина России от 27.01.2000 г. № 11н;

- о прекращаемых операциях. *Прекращаемая деятельность* — это часть деятельности организации по производству продукции, продаже товаров, выполнению работ, оказанию услуг, которая может быть выделена операционно и (или) функционально для целей составления бухгалтерской отчетности и в соответствии с принятым организацией решением подлежит прекращению. Порядок представления информации о прекращаемых операциях в бухгалтерской отчетности определен Положением по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02), утвержденным приказом Минфина России от 02.07.02 г. № 66н.

Акционерные общества дополнительно приводят сведения:

- о сумме выплаченного вознаграждения (в виде заработной платы, премий, льгот и привилегий) членам совета директоров и членам исполнительного органа;
- о количестве выпущенных акций, их номинальной стоимости, а также о количестве акций, оплаченных полностью, частично и не оплаченных.

Организации, имеющие зависимые и дочерние общества, приводят перечень таких обществ, их местонахождение и степень участия в них.

После расшифровки важнейших статей форм бухгалтерской отчетности приводится *информация, сопутствующая бухгалтерской отчетности*:

- аналитические показатели, характеризующие качественные изменения в имущественном и финансовом положении организации, с указанием порядка их расчета (рентабельность, доля собственных оборотных средств и пр.);
- оценка финансового состояния на краткосрочную и долгосрочную перспективу;

- динамика важнейших экономических и финансовых показателей за ряд лет;
- планируемое развитие организации, предполагаемые капитальные и долгосрочные финансовые вложения; политика в отношении заемных средств, управления рисками; деятельность организации в области НИОКР, предстоящие природоохранные мероприятия.

В случае, если организация собирается в следующем финансовом году изменить способы ведения учета по отдельным направлениям, то она объявляет об этом в пояснительной записке и обосновывает необходимость в изменении учетной политики.

Контрольные вопросы

1. В чем состоит цель бухгалтерской отчетности?
2. Назовите качественные характеристики информации бухгалтерской отчетности, обеспечивающие ее полезность.
3. Как зависит состав бухгалтерской отчетности от вида отчетности и субъекта, подготавливающего отчетность?
4. Какие этапы включает процедура составления отчетности?
5. Как производится уточнение оценки отраженных в бухгалтерском учете активов и обязательств в целях составления годовой бухгалтерской отчетности?
6. Какая информация об основных средствах представляется в бухгалтерском балансе (форма № 1) и приложении к бухгалтерскому балансу (форма № 5) и как производится взаимоувязка этих форм по данному объекту учета?
7. Как используется информация, отраженная в бухгалтерском учете, для составления отчета о прибылях и убытках (форма № 2)?
8. Как рассчитывается величина чистых активов организации?
9. Какая информация о денежных средствах представляется в бухгалтерском балансе (форма № 1) и отчете о движении денежных средств (форма № 4) и как производится взаимоувязка этих форм по данному объекту учета?
10. Информация о наличии и движении каких резервов раскрывается в отчете об изменениях капитала (форма № 3)?

Литература

1. Гражданский кодекс Российской Федерации. Части 1, 2.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации. Части 1,2, 3.
3. Федеральный закон от 26.12.95 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах».
4. Федеральный закон от 21.11.96 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
5. Федеральный закон от 22.04.96 г. № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».
6. Федеральный закон от 11.03.97 г. № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе».
7. Федеральный закон от 08.02.98 г. № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью».
8. Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу. Одобрена приказом Минфина России от 01.07.04 г. № 180.
9. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина России от 29.07.98 г. № 34н.
10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01). Утверждено приказом Минфина России от 09.06.01 г. № 44н.
11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Утверждено приказом Минфина России от 30.03.01 г. № 26н.
12. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Утверждено приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 32н.
13. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99). Утверждено приказом Минфина России от 06.05.99 г. № 33н.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» (ПБУ 19/02). Утверждено приказом Минфина России от 10.12.02 г. № 126н.
15. *Астахов В.П.* Бухгалтерский (финансовый) учет: Учеб. пособие. — М.: ПРИОР, 2003. — 672 с.
16. Бухгалтерский учет и аудит: Учеб. пособие. — М.: ФКБ-Пресс, 2002. — 216 с.
17. *Бочкарева И.И. и др.* Бухгалтерский учет: Учебник / Под ред. Я.В. Соколова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ТК «Велби», Изд-во «Перспектив», 2005. — 776 с.
18. *Кондраков Н.П.* Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. — 4-е изд., перераб. и доп. — М.: ИНФРА-М, 2002.
19. *Мирошниченко Т.В.* Организация бухгалтерского учета финансовых вложений // Аудиторские ведомости. 2003. № 7. С. 3.
20. *Рабинович А.М., Гудков Ф.А.* Векселя, облигации и складские свидетельства: бухгалтерский учет и налогообложение. — М.: Налоговый вестник, 2003. — 240 с.
21. *Рабинович А.М.* ПБУ 19/02: нововведения и проблемы // Бухгалтерский учет. 2003. № 8 (май). С. 39.
22. *Тумасян Р.З.* Бухгалтерский учет: Учеб. пособие. — М.: ООО «НИТАР АЛЬЯНС», 2003. — 799 с.

Содержание

Введение	3
Глава 1. Бухгалтерский учет в системе управления организацией	6
1.1. Определение и основные задачи бухгалтерского учета	6
1.2. Пользователи бухгалтерской информации.....	8
1.3. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности.....	11
1.4. Основные требования к ведению бухгалтерского учета	20
1.5. Учетная политика	24
1.6. Международные бухгалтерские правила.....	34
1.7. Объекты бухгалтерского учета и их классификация.....	44
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>52</i>
Глава 2. Учет долгосрочных инвестиций и источников их финансирования.....	53
2.1. Понятие, виды, задачи и принципы учета долгосрочных инвестиций	53
2.2. Учет затрат на строительство основных средств.....	55
2.3. Классификация и учет источников долгосрочных инвестиций	63
<i>Контрольные вопросы</i>	<i>67</i>
Глава 3. Учет основных средств	68
3.1. Понятие, классификация и оценка основных средств. Задачи учета основных средств.....	68

3.2. Аналитический учет основных средств и документальное оформление их движения	75
3.3. Синтетический учет поступления и выбытия основных средств.....	81
3.4. Учет амортизации основных средств.....	95
3.5. Учет затрат на восстановление основных средств	103
<i>Контрольные вопросы</i>	110
Глава 4. Учет нематериальных активов.....	112
4.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов. Задачи учета нематериальных активов	112
4.2. Документальное оформление и аналитический учет нематериальных активов.....	116
4.3. Учет поступления и создания нематериальных активов	117
4.4. Учет амортизации нематериальных активов.....	124
4.5. Учет выбытия нематериальных активов	127
4.6. Особенности учета прав на использование нематериальных активов.....	130
<i>Контрольные вопросы</i>	133
Глава 5. Учет материально-производственных запасов	134
5.1. Классификация и задачи учета материально-производственных запасов.....	134
5.2. Оценка материально-производственных запасов	139
5.3. Документальное оформление движения материалов	148
5.4. Учет поступления материалов	162
5.5. Учет выбытия материалов	177
<i>Контрольные вопросы</i>	182
Глава 6. Затраты на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ, услуг	183
6.1. Понятие затрат на производство, их классификация и задачи учета.....	183

6.2. Учет прямых затрат	191
6.3. Учет косвенных расходов	197
6.4. Учет расходов на продажу	200
6.5. Методы учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.....	203
<i>Контрольные вопросы</i>	209
Глава 7. Учет готовой продукции и товаров.....	210
7.1. Понятие готовой продукции, товаров. Задачи учета.....	210
7.2. Документальное оформление движения готовой продукции и товаров	212
7.3. Оценка готовой продукции и товаров	219
7.4. Учет готовой продукции	223
7.5. Учет товаров.....	228
<i>Контрольные вопросы</i>	232
Глава 8. Учет труда и его оплаты.....	233
8.1. Значение и задачи учета труда и его оплаты.....	233
8.2. Формы и системы оплаты труда.....	235
8.3. Учет личного состава организации	238
8.4. Учет рабочего времени.....	244
8.5. Начисление и выплата заработной платы	246
8.6. Доплаты в связи с отклонениями от нормальных условий труда.....	252
8.7. Средний заработок.....	254
8.8. Отпуска	256
8.9. Пособие по временной нетрудоспособности	258
8.10. Удержания и вычеты из заработной платы	259
8.11. Учет депонированной заработной платы	266
<i>Контрольные вопросы</i>	269
Глава 9. Учет финансовых вложений.....	270
9.1. Понятие, классификация и задачи учета финансовых вложений.....	270
9.2. Особенности оценки финансовых вложений	272
9.3. Учет долевых финансовых вложений.....	277

9.4. Учет долговых финансовых вложений	281
<i>Контрольные вопросы</i>	286
Глава 10. Учет денежных средств и операций в иностранной валюте.....	288
10.1. Значение и задачи учета денежных средств.....	288
10.2. Организация кассовых операций и их документирование	289
10.3. Учет кассовых операций	295
10.4. Формы расчетов	306
10.5. Учет движения средств по расчетному счету	311
10.6. Учет движения средств по валютному счету	312
<i>Контрольные вопросы</i>	326
Глава 11. Учет кредитов и займов.....	327
11.1. Понятие кредитов, займов и задачи их учета.....	327
11.2. Учет задолженности по полученным кредитам и займам	329
11.3. Учет процентов по заемным средствам	333
<i>Контрольные вопросы</i>	338
Глава 12. Учет текущих обязательств и расчетов	339
12.1. Значение и задачи учета дебиторской и кредиторской задолженности.....	339
12.2. Учет расчетов с покупателями и заказчиками	342
12.3. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками	347
12.4. Учет расчетов с подотчетными лицами.....	349
12.5. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам	352
12.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению.....	360
12.7. Учет расчетов с учредителями и акционерами	364
12.8. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами ...	366
<i>Контрольные вопросы</i>	369
Глава 13. Учет финансовых результатов и использования прибыли.....	370

13.1. Понятие, классификация и задачи учета доходов и расходов	370
13.2. Учет доходов и расходов по обычным видам деятельности.....	372
13.3. Учет доходов и расходов будущих периодов	382
13.4. Учет прочих доходов и расходов	389
13.5. Учет финансовых результатов и использования прибыли	402
<i>Контрольные вопросы</i>	411
Глава 14. Учет капитала и резервов	412
14.1. Понятие и элементы собственного капитала	412
14.2. Учет уставного капитала	413
14.3. Учет нераспределенной прибыли.....	425
14.4. Учет резервного капитала	428
14.5. Учет добавочного капитала	429
14.6. Учет средств целевого финансирования.....	431
<i>Контрольные вопросы</i>	433
Глава 15. Бухгалтерская отчетность	434
15.1. Назначение, элементы и качественные характеристики показателей бухгалтерской отчетности	434
15.2. Понятие, состав, порядок представления и публикации бухгалтерской отчетности	438
15.3. Процедура составления бухгалтерской отчетности	442
15.4. Бухгалтерский баланс.....	448
15.5. Отчет о прибылях и убытках	467
15.6. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках	473
<i>Контрольные вопросы</i>	488
Литература.....	489

**Лытнева Наталья Алексеевна
Малявкина Людмила Ивановна
Федорова Татьяна Владимировна**

Бухгалтерский учет

Учебник

Редактор *Ю. Н. Самохвалова*
Корректор *О. Н. Картамышева*
Компьютерная верстка *А. В. Лушикова*
Оформление серии *Р. Остроумова*

Сдано в набор 10.08.2005 Подписано в печать 18.10.2005.
Формат 60x90 1/16. Бумага типографская № 2. Усл. печ. л. 31.
Уч.-изд. л. 31,6. Гарнитура «Таймс». Тираж 5000 экз. Заказ 8954.

ЛР № 071629 от 20.04.98
Издательский Дом «ФОРУМ»
101831, Москва-Центр, Колпачный пер., 9а
Тел./факс: (095) 925-32-07, 925-39-27
E-mail: forum-books@mail.ru

ЛР № 070824 от 21.01.93
Издательский Дом «ИНФРА-М»
127282, Москва, ул. Полярная, 31в
Тел.: (095) 380-05-40, 380-05-43
Факс: (095) 363-92-12
E-mail: books@infra-m.ru
<http://www.infra-m.ru>

ОАО "Тверской полиграфический комбинат"
170024, г. Тверь, пр-т Ленина, 5 Телефон (0822) 44-42-15
Интернет/Home page - www.tverprk.ru Электронная почта (E-mail) - sales@tverprk.ru

