УДК 657(075.8)
ББК 65.052я73
К64

Кондраков Н.П.
К64 Бухгалтерский учет: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2007. — 592 *с.* — (Серия «Высшее образование»).

ISBN 5-16-001615-5

Учебник состоит из трех разделов: основы бухгалтерского учета, финансовый учет, управленческий учет.

После каждой главы даны вопросы для самопроверки, а по основным темам финансового учета — задания по составлению бухгалтерских проводок.

В учебнике учтены основные нормативные документы по бухгалтерскому учету, опубликованные на 1 июля 2003 г.

Для студентов экономических вузов и факультетов, слушателей курсов по подготовке профессиональных бухгалтеров, аудиторов, менеджеров.

ББК 65.052я73

ISBN 5-16-001615-5

© Кондраков Н.П., 2007

Редактор *Т.Г. Берзина*
Корректор *Е.А. Морозова*
Компьютерная верстка *Н.Н. Пряхина*
Художественное оформление «Ин-Арт»

ЛР№ 070824 от 21.01.93

Сдано в набор 03.07.2003. Подписано в печать 31.10.2003.
Формат 60490/16. Бумага типографская № 2. Гарнитура *Times*.
Печать офсетная. Усл. печ. л. 37,0. Уч.-изд. л. 37,0
Тираж 100 000 экз. (1 - 10 000 экз.) Цена договорная. Заказ № 8455.

Издательский Дом «ИНФРА-М»
127214, Москва, Дмитровское ш., 107.
Тел.: (095) 485-70-63; 485-71-77
Факс: (095) 485-53-18. Робофакс: (095) 485-54-44
E-mail: books@infra-m.ru

Отпечатано в полном соответствии с качеством предоставленных диапозитивов в Тульской типографии.
300600, г. Тула, пр. Ленина, 109.

15-5

9 785160 016153

Раздел I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1 Сущность и содержание бухгалтерского учета

1.1. Понятие о хозяйственном учете, его виды, учетные измерители

Понятие о хозяйственном учете

Хозяйственный учет слагается из наблюдения, измерения, регистрации, систематизации фактов и процессов общественного воспроизводства.

Наблюдаемые факты и явления измеряют в соответствующих единицах (тоннах, литрах и т.п.) и регистрируют в первичных документах. Данные первичных документов систематизируют и записывают в специальные учетные регистры - книги, карточки, свободные листы и др. На основании записей в учетных регистрах составляют и осуществляют контроль за деятельностью предприятий, организаций, учреждений.

Учет возник с появлением материального производства, что объясняется необходимостью подсчитывать и регистрировать орудия и продукты труда, а позже - затраты на производство продукции. С развитием материального производства расширяются функции хозяйственного учета, возрастает его значение.

Учетные измерители

Для количественного выражения и качественной характеристики имущества организации и хозяйственных процессов пользуются натуральными, трудовыми и денежными измерителями.

Натуральные измерители применяют для учета соответствующих объектов учета в физических единицах массы (килограммы, тонны), длины (сантиметры, метры), объема (литры, кубические метры), количества. Выбирают их в зависимости от свойств учитываемых объектов учета. В натуральных измерителях учитывают главным образом материальные ценности и объем выполненных работ. В ряде

случаев для правильного подсчета работы используют комбинированные натуральные измерители (тонно-километры).

В натуральных измерителях нельзя получить обобщающие данные о разнородных хозяйственных средствах, т.е. объединить выраженные в килограммах количества мяса и муки, сопоставить килограммы с метрами.

Трудовые измерители характеризуют количество затраченного рабочего времени в днях, часах, минутах. Их чаще всего применяют в сочетании с натуральными, например при установлении норм выработки, вычислении производительности труда и т.д.

Денежные измерители отражают имущество организации и все хозяйственные операции в единой стоимостной оценке (в рублях и копейках). Такой обобщающий показатель позволяет сравнивать данные о размерах имущества организаций, себестоимости продукции, результатах финансовой деятельности и т.д. По существу все основные показатели хозяйственной деятельности организаций и предприятий могут быть выражены только в денежной форме.

Денежный измеритель часто применяют в сочетании с натуральными и трудовыми, например при расчете средней заработной платы, исчислении себестоимости единицы продукции и т.д.

Виды хозяйственного учета

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Если, например, не будет учтен за какой-то день труд работника, то возникнет неточность в исчислении заработной платы данного работника, всего фонда заработной платы предприятия, себестоимости продукции и т.д.

Данные бухгалтерского учета должны быть точными и строго обоснованными. Только в этом случае можно получить объективные по-

казатели деятельности организации, а также использовать их в качестве доказательств при решении спорных вопросов с работниками и другими предприятиями, организациями, учреждениями. Точность и обоснованность бухгалтерских данных обеспечивается документацией всех хозяйственных операций.

В бухгалтерском учете применяют все виды измерителей, однако особое значение придается денежному измерителю.

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

1.2. Определение и основные задачи бухгалтерского учета

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

В данном определении отражены:

- основные этапы учетного процесса (вначале любой учетный объект наблюдается, затем измеряется, осуществляются его регистрация, дальнейшая обработка учетной информации для ее передачи пользователям);
- основные отличия бухгалтерского учета от других видов - статистического и оперативного.

Бухгалтерский учет обязаны вести все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации.

Основные задачи бухгалтерского учета:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества орга-

низации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности - инвесторам, кредиторам и др.;

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;

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

1.3. Пользователи бухгалтерской информации

Пользователей бухгалтерской информации можно разделить на три группы:

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

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

Представители администрации являются одними из основных пользователей бухгалтерской информации, состав которой для каждого представителя определяется в зависимости от функций, выполняемых им, и его должности.

Собственников, совладельцев и первых руководителей организации, например, больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации (соотношение платежных средств и обязательств); менеджеров - информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных изделий и др.

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

- ее соответствие функциям работника;
- стоимость информации;
- необходимость соблюдения коммерческой тайны. ***Сторонние пользователи бухгалтерской информации с прямым финансовым интересом*** - это сегодняшние или потенциальные

инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы. Они пользуются в основном информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности. На основании данных отчетности они делают выводы о финансовых перспективах в будущем, о ликвидности и платежеспособности организации.

Сторонние пользователи бухгалтерской информации с косвенным финансовым интересом - это налоговые органы, казначейство, контрольно-ревизионное управление (КРУ) Минфина Российской Федерации, аудиторские фирмы, Госкомстат, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики и другие пользователи (фондовые биржи, работники профессиональных союзов, научные консультанты, покупатели и др.).

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

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

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

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

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

1.4 Основные правила (принципы) бухгалтерского учета

Основные правила ведения бухгалтерского учета, определенные Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, следующие:

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

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

3. Осуществление в бухгалтерском учете текущих затрат на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг раздельно 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 утверждает также правила документооборота и технологию обработки учетной информации.

5. Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, использование учетных регистров, формы которых разрабатываются Минфином РФ, 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. Оценка объектов учета в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; имущества, полученного безвозмездно, - по рыночной стоимости на дату оприходования; 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 РФ 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. Формирование учетной политики для ведения бухгалтерского учета в организации в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

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

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

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

Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у данной организации.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же указанные намерения у организации имеются, она обязана объявить об этом в учетной политике, формируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год. Указанное допущение обязательно должно использоваться в аудиторской практике, и аудитор обязан информировать пользователей бухгалтерской отчетности о возможной ликвидации организации или сокращении деятельности.

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

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Например, начисленная работникам организации оплата труда относится на издержки производства или обращения того периода, в котором она начислена, независимо от фактического времени выплаты начисленной суммы работникам.

В международной бухгалтерской практике допущению временной определенности фактов хозяйственной деятельности соответствует основополагающий «принцип начисления».

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

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

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

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

Требование осмотрительности (осторожности, в западной практике - еще и консерватизма) означает большую готовность к учету потерь (расходов) и пассивов, чем возможных доходов и активов (не допуская скрытых резервов). В западной практике одним из конкретных проявлений данного требования является так называемый асимметричный учет прибылей и убытков, т.е. прибыль отражается в учете только после совершения хозяйственных операций, а убыток может отражаться с момента возникновения предположения о его возможности. Для покрытия таких убытков предусматривается создание специальных резервов, например резервов по сомнительным долгам.

В отечественной практике тоже предусмотрено образование резервов по сомнительным долгам. Они могут создаваться в течение финансового года (ежеквартально) на основе проведенной инвентаризации, не погашенной в установленный срок дебиторской задолженности.

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

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

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

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

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

1.5. Международные бухгалтерские принципы

В соответствии с первым международным учетным стандартом основополагающими бухгалтерскими принципами являются метод начисления и непрерывность деятельности.

Метод начисления. В соответствии с данным методом результаты операций и прочих событий признаются по факту их совершения (а не в том случае, когда денежные средства или их эквиваленты получены или выплачены). Они отражаются в учетных записях и включаются в финансовую отчетность периодов, к которым относятся. Благодаря этому финансовая отчетность информирует пользователей не только о прошлых операциях, связанных с выплатой или получением денежных средств, но и об обязательствах заплатить деньги в будущем, и о ресурсах, представляющих денежные средства, которые будут получены в будущем.

Непрерывность деятельности. Финансовая отчетность обычно составляется на основе допущения, что компания действует и будет действовать в обозримом будущем. Таким образом, предполагается, что компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. Если такое; намерение или необходимость существует, финансовая отчетность должна составляться на иной основе, которую необходимо раскрыть.

Качественными характеристиками финансовой отчетности, как уже отмечалось, являются понятность, уместность, надежность и сопоставимость.

Понятность. Информация, представленная в финансовой отчетности, должна быть доступной для понимания пользователем, который имеет достаточные знания в сфере деловой и экономической деятельности. Вместе с тем информация о сложных и важных вопросах не должна исключаться только из-за того, что может оказаться слишком сложной для понимания определенными пользователями.

Уместность. Информация является уместной, когда она влияет на экономические решения пользователей, помогая им оценивать прошлые, настоящие и будущие события, подтверждать или исправлять их прошлые оценки.

На уместность информации влияют ее характер и существенность.

Например, само сообщение о новом сегменте может повлиять на оценку рисков и возможностей, имеющихся у компании, независимо от существенности результатов, достигнутых новым сегментом в отчетном периоде.

Существенной считается информация, если ее пропуск или искажение могут повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основании финансовой отчетности.

Надежность. Информация является надежной, когда в ней нет существенных ошибок и искажений и когда пользователи либо могут положиться на нее, как правдиво представляющую соответствующие факты и события, либо обоснованно ожидать от нее правдивого представления этих фактов и событий.

Для того чтобы быть надежной, информация должна правдиво представлять операции и прочие события. Для обеспечения правдивости необходимо, чтобы операции и прочие события учитывались и представлялись в соответствии с их сущностью и экономической реальностью, а не только их юридической формой (преобладание сущности над формой).

Чтобы быть надежной, информация, содержащаяся в финансовой отчетности, должна быть *нейтральной,* т.е. непредвзятой. Кроме того, отчетность должна составляться при соблюдении принципа осмотрительности. *Осмотрительность* — это соблюдение определенной осторожности в процессе формирования суждений, необходимой в производстве расчетов, для того чтобы в условиях неопределенности активы и доходы не были завышены, а обязательства или расходы занижены. Вместе с тем соблюдение принципа осмотрительности не позволяет, к примеру, создавать скрытые резервы и чрезмерные запасы, сознательно занижать активы и доходы или преднамеренно завышать обязательства и расходы.

Для того чтобы быть надежной, информация в финансовой отчетности должна быть *полной* с учетом существенности и затрат на нее. Пропуск информации может сделать ее ложной или дезориентирующей, а следовательно, ненадежной и несовершенной.

Сопоставимость. Пользователи должны иметь возможность сопоставлять финансовую отчетность компании за разные периоды времени, а также финансовую отчетность разных компаний. Для обеспечения сопоставимости измерение и отражение финансовых результатов должно осуществляться в сравниваемых периодах по единой методологии в разных компаниях. Сведения об изменении методологии измерения и отражения финансовых результатов должны сообщаться в учетной политике компаний.

Рассмотрение отечественных и зарубежных учетных принципов позволяет сделать вывод о том, что многие из них являются общими для обеих учетных систем.

С введением в учетную практику Положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) в отечественном бухгалтерском учете стали использоваться международные бухгалтерские принципы.

1.6. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с нормативными документами, имеющими разный статус. Одни из них обязательны к применению (Федеральный закон «О бухгалтерском учете», положения по бухгалтерскому учету - ПБУ), другие носят рекомендательный характер (План счетов бухгалтерского учета, методические указания, комментарии).

В зависимости от назначения и статуса нормативные документы целесообразно представить в виде следующей системы:

- 1-й уровень: законодательные акты, указы Президента и постановления Правительства Российской Федерации, 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 Минфина Российской Федерации и других ведомств;
- 4-й уровень: рабочие документы по бухгалтерскому учету самого предприятия.

Основным актом ***1-го уровня*** является Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г. № 129-ФЗ, который 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 следует отнести также Гражданский кодекс РФ, Федеральные законы «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29.12.95 г. № 222-ФЗ, «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14.06.95 г. № 88-ФЗ, «Об акционерных обществах» от 26.12.95 г. № 208-ФЗ, Постановление Правительства Российской Федерации «О Программе реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными учетными стандартами финансовой отчетности» от 06.03.98 г. № 283 и др.

Учетный стандарт (2-й уровень) можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Учетные стандарты (в отечественном бухгалтерском учете - положения) призваны конкретизировать Закон о бухгалтерском учете. В настоящее время в России разработано и утверждено 19 положений по бухгалтерскому учету и отчетности (см. п. 1.7).

На втором уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Минфин РФ.

Положение по бухгалтерскому учету обычно включает следующие элементы:

- название и номер ПБУ;
- общие положения (указываются сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета);
- определения (основные определения и понятия по соответствующему объекту учета);
- оценка (указываются различные виды применяемых оценок по объекту);
- порядок учета (описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета);
- раскрытие информации (указывается состав информации, подлежащий раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности).

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

Методические рекомендации и инструкции (3-й уровень) призваны конкретизировать учетные стандарты в соответствии с отраслевыми и иными особенностями. Они разрабатываются Минфином РФ и различными ведомствами (только в промышленности СССР действовало 140 отраслевых инструкций). Значительная часть нормативных документов третьего уровня приведена в п. 1.7.

Рабочие документы самого предприятия (4-й уровень) определяют особенности организации и ведения учета в нем. Основные рабочие документы организации:

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

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

1.7. Основные нормативные документы, определяющие методологические основы, порядок организации и ведения бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации

1. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.И.96 г. № 129-ФЗ.
2. Федеральный закон «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29.12.95 г. № 222-ФЗ.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации. Часть I и II. - М.: Проспект, 1998.
4. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34-н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000 г. № 31н), с последующими изменениями и дополнениями.
5. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкция по его применению. Утверждены приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94 н.
6. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.12.98 г. № 60н.
7. Положение по бухгалтерскому учету «Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство». ПБУ 2/94. Утверждено приказом Минфина РФ от 20.12.94 г. № 167.

8. Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте». ПБУ 3/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 10.01.2000 г. № 2н.

9. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. № 43н.

10. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов». ПБУ 5/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 09.06.01 г. № 44н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств». ПБУ 6/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 30.03.01 г. № 26н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты». ПБУ 7/98. Утверждено приказом Минфина РФ от 25.11.98 г. № 56н.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Условные факты хозяйственной деятельности». ПБУ 8/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 28.И.01 г. №96н.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н.

15. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № ЗЗн.

16. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по аффилированным лицам». ПБУ 11/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 13.01.2000 г. №5н.

17. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам». ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 27.01.2000 г. № Ин.

18. Положение по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи». ПБУ 13/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 92н.

19. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000г. №91н.

20. Положение по бухгалтерскому учету «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию». ПБУ 15/01. Утверждено приказом Минфина РФ от 02.08.01 г. № 60н.

21. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности». ПБУ 16/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 02.07.2002 г. № 66н.

22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы». ПБУ 17/02. Утверждены приказом Минфина РФ от 19.11.2002 г. № 115н.

23. Положение по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль». ПБУ 18/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 19.11.2002г. № 114н.

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений». ПБУ 19/02. Утверждено приказом Минфина РФ от 10.12.2002 г. № 126н.

25. Положение об особенностях порядка исчисления средней заработной платы. Постановление Правительства РФ от 11.04.2003 г. №213.

26. «О формах бухгалтерской отчетности организации». Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н.

27. Методические рекомендации по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию. Утверждены приказом Минфина РФ от 21.03.2000 г. № 29н.

28. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Утверждены приказом Минфина Российской Федерации от 13.06.95 г. № 49.

29. Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств. Утверждены приказом Минфина РФ от 20.07.98 г. № 3Зн.

30. Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утверждены приказом Минфина РФ от 28.12.01 г. № 119.

31. Методические указания по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды. Утверждены приказом Минфина РФ от 26.12.00 г. № 135н.

32. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Утверждены приказом Минфина РФ от 21.12.98 г. № 64н.

33. Типовые методические рекомендации по планированию и учету себестоимости строительных работ. Утверждены приказом Министерства строительства РФ от 04.12.95 г. № БЕ-11-260/7 по согласованию с Минэкономики РФ и Минфином РФ от 28.11.95 г.

34. Альбом новых унифицированных форм первичной учетной документации. Утвержден постановлением Госкомстата России от 30.10.97г. №71 а.

35. Международные стандарты финансовой отчетности. Издание нарусск. яз. - М.: Аскери-Асса, 1998.

36. «Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации». Приказ Минфина РФ от 28.06.2000 г. № 60н.

37. «О безналичных расчетах в Российской Федерации». Положение Центрального банка РФ от 03.10.2002 г. № 2-П.

38. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97 г.

39. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.

40. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федеральный Закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. Федерального закона от 29.12.2000 г. № 16-ФЗ).

41. Методические рекомендации по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (проект Минфина РФ).

42. Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях. Утверждены Госпланом СССР, Минфином СССР, Госкомцен СССР, ЦСУ СССР 20.07.70 г.

Из указанных документов особое место занимают Закон о бухгалтерском учете, Положения о бухгалтерском учете и отчётности 1992, 1994 и 1998 гг., План счетов бухгалтерского учета (1991 и 2000 гг.) и положение «Учетная политика организации» (1994 и 1998 гг.). Они предоставили организациям право выбора вариантов учета и оценки соответствующих объектов (оценки готовой продукции, товаров и другого имущества, учета затрат на производство продукции, выпуска продукции, ее реализации и др.) в соответствии с установленной организацией учетной политикой.

В учетную практику введены новые объекты учета: нематериальные активы, финансовые вложения, займы, арендные отношения и др.

Существенно изменена методология учета многих объектов учета — основных средств, капитальных вложений, уставного капитала, прибыли и убытков и др.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях возложена на их руководителей. Организации получили право привлекать для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности сторонние организации и лиц и не иметь бухгалтерию.

Организациям малого бизнеса разрешено совмещать функции бухгалтера и кассира, а также применять упрощенную форму бухгалтерского учета.

Существенно изменена бухгалтерская отчетность. Ее состав, содержание, сроки и адреса представления стали в значительной мере соответствовать международной практике. Бухгалтерская отчетность приобрела характер публичной отчетности, доступной для любых сторонних пользователей. Многие организации обязаны представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности аудиторское заключение,

подтверждающее достоверность отчетных данных. С введением в учетную практику положения «Учетная политика предприятия» (с 1 января 1995 г.) в отечественной системе бухгалтерского учета начали использоваться международные бухгалтерские принципы.

Все эти изменения направлены на отражение реальных процессов, происходящих в нашей стране, и на приближение отечественного учета к зарубежному. Они дают основание сделать вывод о том, что **период 1991-2000 гг. можно считать первым этапом перехода отечественной системы учета и отчетности к системе, отвечающей требованиям рыночной экономики и международным учетным стандартам.**

1.8. Вопросы и задания

1. Каково понятие хозяйственного учета?
2. Назовите виды учетных измерителей.
3. Назовите основные отличия статистического бухгалтерского и оперативного учета.
4. Перечислите основные правила бухгалтерского учета.
5. Какие допущения установлены положением по учетной политике?
6. Назовите основные международные бухгалтерские принципы.
7. Дайте определение сущности бухгалтерского учета.
8. Назовите основных пользователей бухгалтерской информации.
9. Какие нормативные документы по бухгалтерскому учету являются:

а) обязательными;

б) рекомендательными?

10. Сколько положений по бухгалтерскому учету (ПБУ) утверждено Минфином РФ на 01.01.2003 г.?
11. К каким ПБУ разработаны методические указания по учету соответствующих объектов учета?
12. Назовите основной нормативный документ по бухгалтерскому учету.

Глава 2 Предмет и метод бухгалтерского учета

2.1. Предметы и объекты бухгалтерского учета

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятий, организаций и учреждений.

Для осуществления хозяйственной деятельности предприятия, организации и учреждения должны иметь соответствующее их деятельности имущество - основные средства, сырье и материалы, топливо и т.п. Приобретенное, созданное или поступившее по другим причинам имущество является объектом бухгалтерского учета (его необходимо учитывать по видам имущества, местам хранения, материально ответственным лицам и др.).

Формирование имущества в хозяйствах происходит за счет различных источников. В коммерческих организациях такими источниками являются вклады учредителей, кредиты банка, займы, собственная прибыль и др. Унитарные предприятия используют в основном имущество, переданное на их баланс государственными или муниципальными органами, на праве хозяйственного ведения или оперативного управления. Различные источники формирования имущества также являются объектами бухгалтерского учета.

Хозяйственная деятельность организации включает в себя следующие основные процессы:

- снабжение (закупка сырья, материалов и т.д.);
- производство готовой продукции (работ, услуг);
- продажа готовой продукции (работ, услуг).

Эти процессы состоят из отдельных хозяйственных операций, содержанием которых являются движение средств, смена одной формы имущества другой (например, при реализации готовой продукции имущество организации меняет товарную форму на денежную).

У организации могут быть и другие хозяйственные операции - по ремонту основных средств, капитальному строительству и др. Однако основное содержание ее работы составляют процессы снабжения, производства и реализации продукции. Они взаимосвязаны, дополняют друг друга и являются объектами бухгалтерского учета.

Таким образом, объектами бухгалтерского учета являются имущество организации, источники его формирования, обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые в процессе хозяйственной деятельности.

2.2. Классификация имущества по составу и функциональной роли

В зависимости от состава и функциональной роли (характера использования) имущество организации разделяют на две группы: внеоборотные активы (основной капитал) и оборотные активы (оборотный капитал) (см. рис. 2.1)

Рис. 2.1.Состав имущества организации

Внеоборотные активы включают в себя основные средства, оборудование к установке, нематериальные активы, незавершенные капитальные вложения, долгосрочные финансовые вложения и др.

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

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

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

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

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

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

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

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

Средства в расчетах включают различные виды дебиторской задолженности, под которой понимаются долги других организаций или лиц данной организации. Должники называются дебиторами. Дебиторская задолженность состоит из задолженности покупателей за купленную у данной организации продукцию, задолженности подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и пр.

Оборотные активы отражаются во втором разделе актива баланса.

2.3. Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению

В зависимости от источников образования и целевого назначения имущество организаций разделяют на собственное (собственный капитал) и заемное (заемный капитал, созданный за счет обязательств) (рис. 2.2).

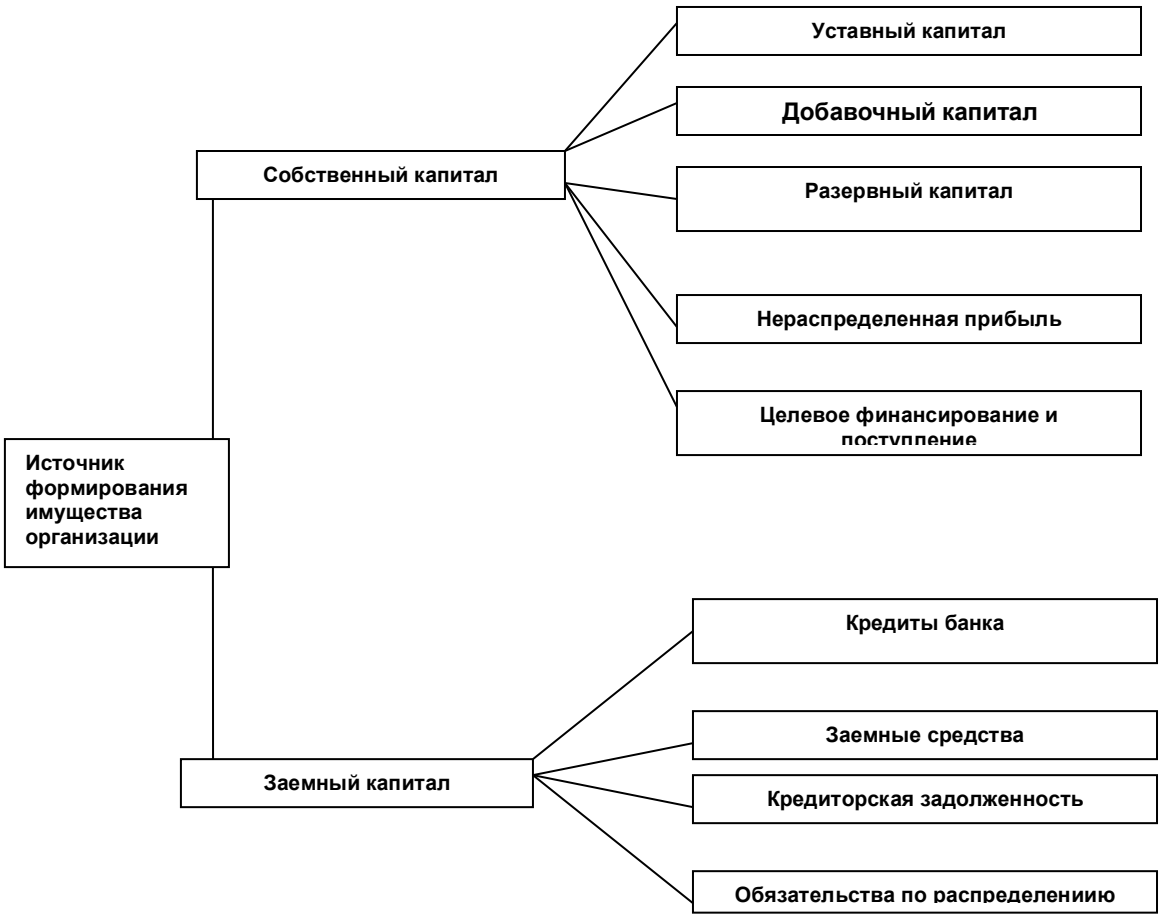


Рис. 2.2. Источники формирования имущества организации

Собственный капитал - это чистая стоимость имущества, определяемая как разница между стоимостью активов (имущества) организации и ее обязательствами.

Собственный капитал может состоять из уставного, добавочного и резервного капитала, фондов специального назначения, накоплений нераспределенной прибыли, целевых финансирования и поступлений. Собственный капитал отражен в первом разделе пассива баланса. Определения составных частей собственного капитала будут приведены в главе 5.

Как уже отмечалось, часть стоимости имущества организации формируется за счет собственного капитала, другая часть - за счет обязательств организации перед другими организациями, физическими лицами, своими работниками (заемных средств).

Обязательствами организаций являются краткосрочные и долгосрочные кредиты банка, заемные средства, кредиторская задолженность, обязательства по распределению.

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

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

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

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

2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы

Бухгалтерский учет, как и любая другая наука, разрабатывает собственные способы исследования своего предмета. Совокупность таких способов представляет собой ***метод*** бухгалтерского учета. Отдельные, конкретные способы являются составными частями метода, его ***элементами.***

Содержание метода бухгалтерского учета и его составных частей - способов - зависит от особенностей предмета, задач и требований, предъявляемых к нему.

Метод бухгалтерского учета включает следующие способы (элементы): документация и инвентаризация, счета бухгалтерского учета и двойная запись, оценка и калькуляция, бухгалтерский баланс и отчетность.

Организация бухгалтерского учета требует прежде всего наблюдения, измерения и регистрации каждой хозяйственной операции

в специальных документах или в технических носителях информации. Все последующие записи в бухгалтерском учете производят только на основании документов. Следовательно, *документация* - это способ первичной регистрации хозяйственных операций (в учетных документах или технических носителях информации) и обоснования правильности бухгалтерских записей.

По ряду причин не все явления хозяйственной деятельности могут быть зарегистрированы в документах в момент их совершения, например естественная убыль и т.п. Их выявляют путем инвентаризации, т.е. проверки хозяйственных средств путем их подсчета в натуре. Данные инвентаризации используют для документального оформления неучтенных операций, чтобы установить соответствие учетных данных об имуществе его фактическому состоянию. Следовательно, *инвентаризация* - способ уточнения показателей учета и последующего контроля за сохранностью имущества организации.

Каждая организация имеет большое количество хозяйственных средств, ежедневно совершает много операций. Для наблюдения и контроля их необходимо группировать по экономически однородным признакам. Такую группировку осуществляют с помощью счетов бухгалтерского учета. Запись операций на счетах делают на основании документов. Следовательно, если в документах осуществляется первичная регистрация, то на счетах - вторичная. *Счета бухгалтерского учета* являются способом вторичной регистрации и группировки имущества организаций и хозяйственных операций с целью текущего наблюдения и контроля за ними.

Хозяйственные операции отражаются на счетах бухгалтерского учета с помощью двойной записи, которая показывает взаимную связь объектов учета под влиянием хозяйственных операций.

Например, операция поступления денег с расчетного счета в кассу вызовет изменения как в составе денежных средств на расчетном счете (уменьшение), так и в составе денежных средств в кассе (увеличение).

Благодаря двойной записи каждая хозяйственная операция отражается в равных суммах не менее чем в двух счетах (в приведенном примере: «Расчетный счет» и «Касса»). Двойная запись операции на счетах является способом отражения взаимосвязи хозяйственных явлений.

Для получения обобщающих показателей имущество организаций и хозяйственные операции по его движению оценивают в денежном выражении. Основные принципы оценки установлены Законом «О бухгалтерском учете» (основные средства, например, оценивают по первоначальной стоимости, материальные ценности - по заготовительной себестоимости, готовую продукцию - по производствен-

ной себестоимости). Таким образом, *оценка* является способом денежного выражения объектов бухгалтерского учета. Применение установленного способа оценки обеспечивает реальность балансов и отчетов, реальность и сопоставимость показателей хозяйственной деятельности организаций.

Для контроля за хозяйственной деятельностью необходимо знать себестоимость каждого вида и всей товарной продукции в целом, что достигается применением метода калькуляции. *Калькуляция* - это способ исчисления себестоимости единицы каждого вида и всей произведенной продукции.

Для получения сведений о состоянии имущества организации и источников его формирования на определенный момент времени периодически (как правило, на 1-е число каждого месяца) составляют бухгалтерский баланс*.

Бухгалтерский баланс - это способ группировки и обобщенного отражения в денежной оценке имущества организаций и источников его формирования на определенный момент.

Бухгалтерский баланс является основной отчетной формой, которая характеризует финансовое состояние организации. Для получения сведений о других сторонах хозяйственной деятельности организации составляют другие формы отчетности.

Отчетность представляет собой систему обобщающих экономических показателей хозяйственной деятельности за отчетный период времени.

Более подробно каждый из способов, образующих в совокупности метод бухгалтерского учета, рассматривается в последующих главах. Все способы применяются не изолированно друг от друга, а в органической связи. Так, бухгалтерский учет начинается с документации хозяйственных операций. На основании документов производится запись операций на счетах при помощи двойной записи. Для обобщения в едином денежном измерении учетных данных, содержащихся в документах и счетах, применяется денежная оценка. Данные, отражаемые на счетах, проверяют и уточняют при инвентаризации. Уточненные данные счетов используют для исчисления себестоимости продукции с помощью калькуляции, а также для составления баланса и других форм отчетности.

*****Термин «баланс» происходит от *bis* — дважды и *lanx* - чаша весов. Следовательно, само слово «баланс» *(bislanx) в* переводе на русский язык дословно означает равенство, характеризуемое равновесием двух чаш весов.

2.5. Документирование хозяйственных операций

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

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

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

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

Первичные документы должны быть составлены в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно по окончании операции.

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

Своевременное и достоверное создание первичных документов, передача их в установленных порядке и сроки для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных (типовых) форм первичной учетной документации.

С 1 января 1999 г. организации применяют формы первичных учетных документов, содержащихся в Альбоме новых унифицированных форм первичной учетной документации, утвержденном постановлением Госкомстата России от 30.10.97 г. № 71а.

Унифицированные формы первичных документов должны применяться в организации без изменений. Формы первичных документов, не предусмотренных альбомами унифицированных первичных документов, разрабатываются организацией самостоятельно. При этом они должны содержать все обязательные реквизиты.

Наряду с унификацией важное значение имеет стандартизация документов, т.е. установление одинаковых стандартных размеров бланков типовых документов.

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

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

Написанному в исправление ошибки ..... верить
(новый текст или сумма)

Дата Подпись

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

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

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

Расценка (таксировка) документов - это денежная оценка указанных в документе материальных ценностей.

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

Разметка (контировка) - это определение и запись корреспондирующих счетов по каждой хозяйственной операции, отраженной в документах.

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

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

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

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

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

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

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

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

Плановые и отчетные документы хранятся в делах того года, к которому они относятся по своему содержанию, независимо от времени их составления или даты поступления.

Например, отчет за 2002 г., составленный в 2003 г., должен быть отнесен к 2002 г.

Документы в отчетах необходимо располагать в определенной последовательности. Например, документы отчета о финансовой деятельности организации, состоящие из баланса, объяснительной записки и приложений к нему, располагают в таком порядке: объяснительная записка к отчету, баланс, а затем приложения.

Лицевые счета сотрудников организации по заработной плате группируются в самостоятельные дела и располагаются в них в алфавитном порядке фамилий. Протоколы заседаний совета трудового коллектива или собрания акционеров организации группируются по хронологии и порядку номеров. Документы, подготовленные, к заседаниям, помещаются после протоколов в последовательности рассмотрения вопросов.

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

Папки с документами заключаются в переплет. На титульном листе указывают наименование организации, название и порядковый

номер в деле с начала года, отчетный период (год, месяц), номер ведомости, общее количество листов в деле, срок хранения дела.

Сроки хранения отдельных первичных документов, ведомостей, отчетов и других материалов определены Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности предприятия, с указанием сроков хранения материалов, утвержденным Главным архивным управлением при Совете Министров СССР 15.08.88 г., с учетом изменений, внесенных решением Госналогслужбы России и Росархива от «Об изменении сроков хранения документов бухгалтерского учета» 27.06.96 г.

В соответствии с этим Перечнем к документам со сроком хранения 1 год относят подтверждения сальдо по взаимным расчетам; к документам со сроком хранения 3 года — квартальные балансы и отчеты организаций с объяснительными записками, протоколы заседаний комиссий по рассмотрению и утверждению квартальных бухгалтерских балансов и отчетов, вспомогательные книги и картотеки системного и внесистемного учета, контрольные книги, журналы и ведомости, шахматные журналы, кассовые книги, книги и картотеки подотчетных лиц, оборотные и накопительные ведомости по аналитическим и синтетическим балансовым счетам, кассовые оправдательные документы и ряд других документов; к документам со сроком хранения 5 лет — Главные книги и журналы, а также акты документальных ревизий финансово-хозяйственной деятельности организаций и материалы к ним; к документам со сроком хранения 10 лет - годовые балансы и отчеты организаций с объяснительными записками, передаточные и разделительные балансы, ликвидационные балансы с приложениями и объяснительными записками, протоколы заседаний комиссий по рассмотрению и утверждению годовых бухгалтерских балансов и отчетов, инвентарные описи, сличительные ведомости, протоколы заседаний инвентаризационной комиссии по рассмотрению сличительных ведомостей и другие материалы по инвентаризации зданий и сооружений, книги и картотеки по учету зданий и сооружений. Паспорта зданий, сооружений и оборудования хранят до списания с баланса указанных ценностей. Лицевые счета рабочих и служащих должны храниться (75 - В) лет, где В - возраст лиц на момент прекращения ведения лицевого счета. При отсутствии лицевых счетов расчетные ведомости на выдачу заработной платы должны храниться в течение 75 лет. При прекращении деятельности организации документы, связанные с начислением и выплатой зарабботной платы работникам, подлежат обязательной сдаче в государственные архивы.

Изъятие первичных документов у организации разрешается только органам дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судам, налоговым инспекциям и налоговой полиции на основе их

постановлений в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации. Изъятие документов оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку руководителю организации или главному бухгалтеру.

С разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, главный бухгалтер или другое должностное лицо может снять копии с изъятых документов с указанием основания и даты изъятия.

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

2.6. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств

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

Основные цели инвентаризации:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Инвентаризации подлежат все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

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

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

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

Частичная инвентаризация охватывает один или несколько видов имущества и обязательств (только денежные средства, материалы и др.).

Инвентаризации могут быть плановыми, которые проводят в заранее установленные сроки, и внезапными, которые проводят, чтобы установить наличие ценностей неожиданно для материально ответ-

ственного лица. Их осуществляют по распоряжению вышестоящих органов, руководителей организаций, по требованию ревизоров, следственных и контрольных органов.

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

Проведение инвентаризации обязательно:

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

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия.

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

При малом объеме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризаций допускается возлагать на нее.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии (приказ, постановление, распоряжение) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, независимо от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и др.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путем зачеркивания неправильных записей и проставления над зачеркнутыми правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

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

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший - в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация.

Если материально ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно (до открытия склада, кладовой, секции и т.п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия проверяет указанные факты и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок в установленном порядке.

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

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

Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризации оформляются актом (Приложение 3 к Методическим указаниям) и регистрируются в книге учета контрольных проверок

правильности проведения инвентаризаций (Приложение 4 к Методическим указаниям).

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

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

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

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

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

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

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

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

1)излишек имущества приходуется по рыночной стоимости имущества на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сум-

ма зачисляется на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации, а у бюджетной организации- на увеличение финансирования (фондов);

2) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения, сверх норм - на счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации, а у бюджетной организации - на уменьшение финансирования (фондов).

2.7. Оценка имущества и обязательств

Оценка имущества и обязательств производится организацией для их отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в денежном выражении.

Оценка имущества:

- приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных расходов на его покупку;
- имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования;
- имущества, произведенного в самой организации, - по стоимости его изготовления;
- имущества, приобретенного по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, - по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

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

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

При определении рыночной стоимости могут быть использованы данные о ценах на аналогичную продукцию, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей; сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспек-

ций и организаций; сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе; экспертные заключения о стоимости отдельных объектов основных средств.

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

Стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

При невозможности установить стоимость ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией, стоимость имущества, полученного организацией по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, определяется исходя из стоимости, по которой в сравнимых обстоятельствах приобретаются аналогичные объекты имущества.

Применение других методов оценки, в том числе путем резервирования, допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета. Эти методы будут рассмотрены при изучении последующих тем.

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

2.8. Вопросы и задания

1. Что является предметом бухгалтерского учета?
2. Назовите объекты бухгалтерского учета.
3. На какие группы разделяют имущество организации в классификации по составу и функциональной роли?
4. Перечислите виды имущества, входящие в состав внеоборотных активов.
5. Каков состав оборотных активов?
6. На какие группы разделяют имущество в классификации по источникам образования и целевому назначению?
7. Каков состав собственного капитала организации?
8. Назовите составные части заемного капитала.
9. Каковы отличия кредитов банка от займов?
10. Назовите основные элементы метода бухгалтерского учета.
11. Для чего проводят инвентаризацию имущества и обязательств?
12. Назовите основные реквизиты бухгалтерских документов.

3.1. Содержание и строение бухгалтерского баланса

Бухгалтерский баланс - это таблица, в которой имущество организации сгруппировано по составу и функциональной роли (актив) и по источникам образования и целевому назначению (пассив). Итог актива должен быть обязательно равен итогу пассива, так как в активе и пассиве сгруппируется одно и то же имущество по разным направлениям. Схема бухгалтерского баланса приведена ниже.

БАЛАНС

Актив		Пассив	
Группировка имущества по составу и функциональной роли	Сумма	Группировка имущества по источникам образования и целевому назначению	Сумма
Баланс (итог актива)		Баланс (итог пассива)	

В данной схеме баланс представлен в виде двусторонней таблицы, которая является наиболее распространенной. Однако баланс можно представить и в форме односторонней таблицы, в которой вначале размещаются статьи актива, а затем пассива.

В России форма бухгалтерского баланса разрабатывается Минфином РФ и носит рекомендательный характер - организации могут дополнять, сокращать и видоизменять.

В рекомендуемой форме бухгалтерского баланса актив баланса состоит из двух разделов:

I. Внеоборотные активы;

П. Оборотные активы.

В пассиве баланса источники формирования имущества сгруппированы в три раздела.

III. Капитал и резервы;

IV. Долгосрочные займы;

V. Краткосрочные обязательства.

В каждом из указанных пяти разделов в отдельных строках, называемых ***статьями баланса,*** отражены соответствующие виды имущества и источники их формирования, указанные в классификациях имущества пго составу и функциональной роли и по источникам об-

разования и целевому назначению. Данные об имуществе и обязательствах в балансах отражаются обычно в тысячах рублей (тыс. руб.).

В зависимости от целевого назначения применяют различные виды бухгалтерских балансов - вступительный, текущий, разделительный, объединительный, сводный (консолидированный), ликвидационный и др.

Вступительный баланс отражает активы организации и ее обязательства в начале ее деятельности. Вступительные балансы вновь создаваемых организаций отражают уставный капитал организаций и внесенное учредителями имущество; вступительные балансы хозяйственных единиц, образованных на условиях правопреемности ранее действующих, могут соответствовать ликвидационным балансам организаций, правопреемником которых выступает вновь созданная организация.

Ликвидационные балансы составляются при ликвидации организации (на начало периода ликвидации, промежуточные ликвидационные балансы, заключительные ликвидационные балансы). В ликвидационных балансах имущество организации отражается не по учетной стоимости, а по цене возможной реализации каждого актива на момент ликвидации.

Текущие балансы составляются в течение всего времени функционирования организации и подразделяются на начальные, промежуточные и заключительные. Начальные и заключительные балансы составляются на начало и конец отчетного года, промежуточные - ежемесячно, а также итоговыми показателями за 1 квартал, за полугодие и за 9 месяцев. Заключительные балансы наиболее полно и достоверно отражают имущественное и финансовое состояние организации, поскольку перед их составлением организации осуществляют ряд мер по уточнению показателей учетных данных (проводят инвентаризацию имущества и обязательств, создают резервы по некоторым видам имущества и т.д.).

Разделительные балансы составляются в момент разделения организации на несколько более мелких, а **объединительные** - на момент объединения нескольких организаций в одну, более крупную организацию.

Сводные балансы, которые составляются министерствами и ведомствами, содержат агрегированные данные по всем организациям и предприятиям министерства и ведомства.

Консолидированные балансы составляются материнской организацией и содержат обобщенную информацию об имуществе и обязательствах материнской организации и ее дочерних организаций. В сводных и консолидированных балансах обобщение данных по организациям и предприятиям по многим показателям осуществляют с помощью корректировки.

3.2. Влияние хозяйственных операций на баланс

В бухгалтерском балансе отражается состояние имущества организации и источников его формирования на определенный момент времени. Между тем в организациях ежедневно совершаются самые разнообразные хозяйственные операции, и каждая из них вызывает изменения в состоянии хозяйственных ресурсов, а следовательно, и в самом балансе. Сущность этих изменений можно рассмотреть на примере следующих хозяйственных операций.

Таблица 3.1 **БАЛАНС**

Актив	Сумма, *руб.*	*Пассив*	*Сумма, руб.*
1 . Основные средства 2. Материалы 3. Касса 4. Расчетные счета	50000 20000 1000 29000	1 . Уставный капитал 2. Кредиты банка 3. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 4. Расчеты с персоналом по оплате труда	60000 20000 10000 10000
Баланс	100 000	Баланс	100000

Первая операция. Получено с расчетного счета в банке в кассу для выдачи заработной платы рабочим и служащим 10000 руб. В результате денежные средства в кассе увеличились на 10000 руб., а на расчетном счете - уменьшились на 10000 руб. Обе статьи расположены в активе баланса, и операция вызвала лишь перемещение средств из одной статьи в другую. Итог актива баланса не изменился, а поскольку в пассиве баланса вообще не было изменений, то равенство между итогом актива и пассива баланса сохранится.

Таблица *3.2* **БАЛАНС (после первой операции)**

Актив	Сумма, руб.	*Пассив*	Сумма, *руб.*
1 . Основные средства 2. Материалы 3. Касса 4. Расчетные счета	50000 20000 11 000 19000	1. Уставный капитал 2. Кредиты банка 3. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 4. Расчеты с персоналом по оплате труда	60000 20000 10000 10000
Баланс	100000	Баланс	100000

Вторая операция. Выдана из кассы заработная плата рабочим и служащим в размере 10000 руб. В результате средства в кассе уменьшаются на 10000 руб. и одновременно уменьшается (вернее, погашается) задолженность по заработной плате перед рабочими и слу-

жащими. Операция вызывает уменьшение и актива (по статье «Касса»), и пассива баланса (по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда») на равную сумму - 10000 руб. От этого равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается.

Таблица *3.3* БАЛАНС (после второй операции)

Актив	*Сумма, руб.*	*Пассив*	*Сумма, руб.*
1 . Основные средства 2. Материалы 3. Касса 4. Расчетные счета	50000 20000 1000 19000	1 . Уставный капитал 2. Кредиты банка 3. Расчеты с поставщика-ми и подрядчиками 4. Расчеты с персоналом по оплате труда	60000 20000 10000 ---
Баланс	90000	Баланс	90000

Третья операция. От поставщиков поступили основные материалы на сумму 20000 руб. В результате запасы основных материалов увеличиваются на 20000 руб. Одновременно повышается задолженность перед поставщиками, так как с ними за поступившие материалы еще не рассчитались. Операция затрагивает одновременно и актив, и пассив баланса: в активе происходит увеличение на 20000 руб. по статье «Материалы»; а в пассиве - на ту же сумму по статье «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Поскольку актив и пассив баланса увеличивается на одинаковую сумму, равенство итогов баланса не нарушается.

***Таблица 3.4* БАЛАНС (после третьей операции)**

Актив	*Сумма, руб.*	*Пассив*	*Сумма, руб.*
1 . Основные средства 2. Материалы 3. Касса 4. Расчетные счета	50000 40000 1000 19000	1 . Уставный капитал 2. Кредиты банка 3. Расчеты с поставщиками и подрядчиками 4. Расчеты с персоналом по оплате труда	60000 20000 30000 ---
Баланс	110000	Баланс	110000

Четвертая операция. Оплачена (частично) задолженность поставщикам за счет краткосрочных кредитов банка на сумму 5000 руб. По данной хозяйственной операции задолженность перед поставщиками уменьшилась на 5000 руб., а задолженность по кредитам банка увеличилась на эту же сумму. Обе статьи отражены в пассиве баланса. Итог пассива не меняется и равен активу баланса.

Таблица 3.5

БАЛАНС (конечный)

Актив	*Сумма, руб.*	*Пассив*	*Сумма, руб.*
1 . Основные средства 2. Материалы 3. Касса 4. Расчетные счета	50000 40000 1000 19000	1. Уставный капитал 2. Кредиты банка 3. Расчеты с поставщика-ми и подрядчиками 4. Расчеты с персоналом по оплате труда	60000 25000 25000 ---
Баланс	110000	Баланс	110000

Приведенные в примере операции охватывают все возможные типы (их всего четыре) балансовых изменений, происходящих под влиянием хозяйственных операций: при операциях *первого типа* изменяется только состав имущества организации, а итог баланса остается прежним. Операции *четвертого типа* вызывают изменения только в составе источников формирования имущества, итог баланса не меняется. При операциях *третьего типа* увеличиваются имущество организации и источники его формирования на равную сумму; равенство итогов актива и пассива не нарушается. При операциях второго типа уменьшаются имущество организации и источники его формирования на одинаковую сумму; равенство итогов актива и пассива баланса не нарушается.

Следовательно, любая хозяйственная операция не нарушает равенства итогов актива и пассива баланса.

3.3. Счета и двойная запись

Понятие о счетах бухгалтерского учета

Непрерывное текущее наблюдение и контроль за хозяйственными операциями и за изменениями в составе имущества и источников его формирования осуществляются с помощью системы счетов бухгалтерского учета.

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

* Дебет - в переводе с латинского означает «он должен», поэтому дебитор - это должник или заемщик; кредит - «он верит, доверяет», поэтому кредитор - это заимодатель, т.е. лицо, давшее деньги или другие ценности другому лицу. В настоящее время слова «дебет» и «кредит» превратились в простые термины, обозначающие стороны счета (дебет - левая, а кредит - правая сторона счета).

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

Счет……

(наименование счета)

Дебет Кредит

Активные счета предназначены для учета имущества организации (счета «Касса», «Расчетные счета», «Основные средства» и др.).

Пассивные счета предназначены для учета обязательств организации (источников формирования имущества организации) (счета «Уставный капитал», «Добавочный капитал» и др.).

Запись на счетах начинают с указания начального остатка, или начального сальдо* имущества, либо источников его формирования. При этом в активных счетах начальный остаток отражается по дебету, а в пассивных - по кредиту счета.

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

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

В пассивных счетах для определения конечного сальдо к начальному остатку прибавляют оборот по кредиту и вычитают оборот по дебету. Новый остаток отражают по кредиту счета; возможно, что его не будет. Если первоначального остатка не было, то сальдо на конец отчетного периода находят вычитанием из большего оборота мень-

*Сальдо - слово итальянского происхождения, означает «расчет». Применяется для обозначения разницы между дебетом и кредитом на начало и конец периода.

шего. Записывают его на той стороне счета, на которой была отражена сумма большего оборота.

Схема строения активных и пассивных счетов такова:

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

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

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

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

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

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

Счет (наименование)

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

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

Сущность и значение двойной записи на счетах

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

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

Сущность двойной записи можно рассмотреть на примере операций по изменению баланса. Для этого на основании каждой статьи начального баланса (табл. 3.1) необходимо открыть отдельные счета.

Первая операция. Получено с расчетного счета в банке в кассу для выдачи заработной платы рабочим и служащим 10000 руб.

Активные счета

Счет «основные средства»

дебет		кредит	
Сальдо	**50000**		
Оборот	**-**	**Оброт**	**-**
Сальдо	**50000**		

Пассивные счета

Счет «уставный капитал»

дебет		кредит	
		Сальдо	**60000**
оборот		**Оборот**	**-**
		Сальдо	**60000**

Счет «Материалы»

дебет		кредит	
Сальдо	**20000**		
3)	**30000**		
Оброт	**20000**	**Оборот**	**-**
Сальдо	**40000**		

Счет «расчет по краткосрочным кредитам и займам»

дебет		кредит	
		Сальдо	**20000**
		4)	**5000**
		Оборот	**5000**
		Сальдо	**25000**

Счет «Касса»				Счет «Расчеты с поставщикамиами и подрядчиками»			
Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
Сальдо	1000					Сальдо	10000
1)	10000	**2)**	10000	4)	5000	3)	20000
Оборот	10000	Оборот	10000	Оборот	5000	Оборот	20000
Сальдо	1000					Сальдо	25000

Счет «Расчетные счета»				Счет «Расчеты с персоналом по оплате труда»			
Дебет		Кредит		Дебет		Кредит	
Сальдо	29000					Сальдо	10000
Оборот	---	1)	10000	**2)**	10000		
Сальдо	19000	Оборот	10000	Оборот	10000	Оборот	---
						Сальдо	---

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

Дебет счета «Касса»

Кредит счета «Расчетные счета» } 10000 руб.

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

Вторая операция. Выдана из кассы заработная плата рабочим и служащим в размере 10000 руб.

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

Дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Кредит счета «Касса» } 10000 руб.

Следовательно, 10000 руб. записывают в дебет счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» и в кредит счета «Касса».

Третья операция. Поступили от поставщиков материалы на сумму 20000 руб. По операции корреспондируются счета «Материалы» и «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Счет «Материалы» активный, запасы материала увеличиваются, поэтому он будет дебетоваться на 20000 руб. Счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» пассивный, задолженность перед поставщиками увеличивается, он будет кредитоваться на сумму 20000 руб. По третьей операции будет составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета «Материалы»
Кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» } 20000 руб.

В соответствии с проводкой записывают 20000 руб. в дебет счета «Материалы» и в кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

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

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
Кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» } 5000 руб.

На основании составленной проводки 5000 руб. заносят в дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и в кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (запись обозначена цифрой 4).

После отражения всех операций на счетах подсчитывают обороты и выводят конечные сальдо счетов. Они полностью совпадают с суммами аналогичных статей баланса, составленного после отражения всех операций (табл. 3.5).

Приведенные операции, так же как и в балансе, охватывают все возможные типы изменений на счетах бухгалтерского учета: изменения только в активных счетах, только в пассивных счетах, в актив-

ных и пассивных счетах в сторону увеличения, в активных и пассивных счетах в сторону уменьшения.

Все рассмотренные хозяйственные операции отражались в равной сумме по дебету одного и по кредиту другого счета. Итог дебетовых оборотов всех счетов должен быть равен итогу кредитовых оборотов. Действительно, в примере сумма итогов дебетовых и кредитовых оборотов получилась равной и составила 45000 руб. Нарушение равенства свидетельствует об ошибке в учете. Следовательно, с помощью двойной записи можно обнаружить ошибки в бухгалтерских записях, в этом состоит ее контрольное значение.

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

Дебет счета «Касса» } 10000 руб.

Кредит счета «Расчетные счета»

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

Составление бухгалтерских статей (проводок). Хронологические и систематические записи. Запись на счетах бухгалтерского учета производят на основании документов, поэтому все принятые бухгалтерией документы подвергают бухгалтерской обработке.

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

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

Дебет счета «Материалы».....2000 руб.

Дебет счета «Касса».....100 руб.

Кредит счета «Расчеты с подотчетными лицами».....2100 руб.

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

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

МЕМОРИАЛЬНЫЙ ЖУРНАЛ № 1

запись за январь 200_ г.

3 января 200_ г.

Основание (ссылка на документы или содержание операции)	По дебету счета	По кредиту счета	Сумма, руб.
По приходному кассовому ордеру № 1	«Касса»	«Расчетные счета»	10000
Итого			10000

Главный бухгалтер (ПОДПИСЬ)

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

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

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

РЕГИСТРАЦИОННЫЙ ЖУРНАЛ за январь 200_ г.

Порядковый номер мемориального ордера	Дата ордера	Сумма по мемориальному ордеру, руб.
1	3 января	10000
2	4 января	10000
3	4 января	20000
4	5 января	5000
	Итого	45000

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

Общий итог (45000 руб.) равен итогам дебетовых и кредитовых оборотов по счетам. Следовательно, на счетах все операции отражены в правильных суммах.

3.4. Синтетический и аналитический учет

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

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

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

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

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

На начало месяца за подотчетными лицами числилась задолженность в 10000руб., в том числе за Ивановым - 3000 руб., Петровым - 2500 руб., Сидоровым - 4500 руб. В кассе находилось 100000 руб., запасы сырья и материалов составили 150000 руб.

В течение месяца проведены следующие операции:

1. Поступили на склад материалы, оплаченные Ивановым из подотчетной суммы,- 2000 руб;

2. Получен в кассу от Иванова остаток подотчетной суммы - 1000 руб.;

3. Согласно авансовому отчету Сидорова приходуются оплаченные им из подотчетной суммы материалы на 4500 руб.;

4. Выдан из кассы аванс подотчетным лицам:

Иванову А.В. .....2000 руб.
Сидорову М.К. .....3500 руб.

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

СИНТЕТИЧЕСКИЕ СЧЕТА

Счет «Материалы»

Дебет		Кредит	
Сальдо	150000		
1)	2000		
3)	4500		
Оборот	6500	Оборот	-
Сальдо	156500		

Счет «Касса»

Дебет		Кредит	
Сальдо	100000	4)	5500
2)	1000		
Оборот	1000	Оборот	5500
Сальдо	955000		

Счет «Расчеты с подотчетными лицами»

Дебет		Кредит	
Сальдо	10000	1)	2000
4)	5500	2)	1000
Оборот	5500	3)	4500
Сальдо	8000	Оборот	7500

АНАЛИТИЧЕСКИЕСЧЕТА

Счет Иванова

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

Счет Петрова

Дебет		Кредит	
Сальдо	2500		
Оборот	-	Оборот	-
Сальдо	2500		

Счет Сидорова

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

После подсчета оборотов и выявления конечного сальдо на синтетических и аналитических счетах подтверждается вывод о прямой связи между синтетическими и аналитическими счетами. Действительно, начальное сальдо синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» (10000 руб.) равно сумме начальных остатков всех аналитических счетов, открытых в его дополнение (3000 + + 2500 + 4500). Дебетовый оборот синтетического счета (5500 руб.) равен сумме дебетовых оборотов всех аналитических счетов (2000 + 0 + 3500), а кредитовый оборот (7500 руб.) - сумме всех кредитовых оборотов (3000 + 4500). Конечное сальдо синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» (8000 руб.) равно сумме конечных сальдо всех аналитических счетов, открытых в его дополнение (2000 + 2500 + 3500).

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

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

Некоторые сложные синтетические счета непосредственно связаны с аналитическими счетами, без каких-либо промежуточных групп.

Например, в дополнение к синтетическому счету «Расчеты с подотчетными лицами» открываются аналитические счета на каждое подотчетное лицо. Так же обстоит дело и со счетами «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

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

В дополнение к этому синтетическому счету открывают следующие субсчета:

1 «Сырье и материалы»;

2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;

3 «Топливо»;

4 «Тара и тарные материалы»;

5 «Запасные части»;

6 «Прочие материалы»;

7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;

8 «Строительные материалы»;

9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.

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

Количество групп счетов аналитического учета может быть большим, чем это показано по счету 10 «Материалы».

Например, если у организации будет несколько материальных складов, то нужно сначала открыть аналитические счета для каждого склада, затем - по видам материальных ценностей.

Количество групп счетов аналитического учета зависит в основном от сложности хозяйственной деятельности организации, целей и задач учета.

3.5. Оборотные ведомости

Оборотные ведомости служат главным образом для обобщения, проверки правильности записей на счетах бухгалтерского учета и составления нового баланса. Их составляют как по синтетическим, так и по аналитическим счетам. Форма и порядок записи в оборотной ведомости по синтетическим счетам приведены в табл. 3.6.

Для составления оборотной ведомости использованы данные о начальных остатках, оборотах и конечных остатках синтетических счетов, приведенных на с. 47, 48.

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

Первое равенство обусловлено тем, что итог синтетических счетов по дебету показывает стоимость всего имущества организации на начало отчетного периода, а итог по кредиту - сумму источников этого имущества, т.е. они отражают баланс организации на начало отчетного периода.

Таблица 3.6

№ п/п	Наименование счета	Остаток на 1 января		Оборот за месяц		Остаток на 1 февраля	
		Дебет	Кредит	Дебет	Креди	Дебет	Кредит
1	Основные средства	50000	—	-	-	50000	-
2	Материалы	20000	-	20000	-	40000	-
3	Касса	1000	—	10000	10000	1000	—
4	Расчетные счета	29000	-	-	10000	19000	-
5	Уставный капитал	-	60000	-	-	-	60000
6	Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	-	20000	-	5000	-	25000
7	Расчеты с поставщиками	-	10000	5000	20000	-	25000
8	Расчеты с персоналом оплате труда	-	10000	10000	-	-	-
	Итого	100000	100000	45000	45000	110000	110000

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

Третье равенство объясняется так же, как и первое, только дебетовые и кредитовые остатки показывают баланс уже не на начало, а на конец отчетного периода. Кроме того, третье равенство обусловлено первыми двумя (если начальные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны, равны итоги оборотов по этим счетам, то и конечные сальдо по дебету и кредиту всех счетов равны).

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

Однако не все ошибки, допущенные в учете, выявляются при составлении оборотной ведомости по синтетическим счетам. Так, не будут нарушены равенства при записи одной и той же операции на счетах несколько раз, при пропуске операций, при записи операций в неправильной, но равной сумме по дебету и кредиту. Для выявления подобных ошибок итоги оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам сверяют с итогом хронологической записи (регистрационным журналом). Например, итог оборотов оборотной ведомости по синтетическим счетам (см. табл. 3.6) равен итогу регистрационного журнала (см. с. 51) - 45000 руб.

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

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

Оборотные ведомости по аналитическим счетам составляют по различным формам. Если аналитический учет ведется только в денежном выражении, то оборотная ведомость по аналитическим счетам составляется по форме оборотной ведомости по синтетическим счетам.

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

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

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

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

3.6. План счетов бухгалтерского учета

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему 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 бухгалтерско-

го учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

С 01.01.2001 г. в России действуют новый План счетов бухгалтерского учета и Инструкция по его применению, утвержденные приказом Минфина РФ от 31.10.2000 г. № 94н. Переход на новый План счетов разрешалось осуществлять в течение 2001 г. по мере готовности организации. С 1991 по 2000 г. в России действовал План счетов, утвержденный приказом Минфина СССР от 11.11.91 г. № 56.

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

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

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

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

Следует иметь в виду, что организация не обязана использовать все синтетические счета, приведенные в Плане счетов, - она выбирает те из них, которые ей действительно необходимы.

Например, если организация выпускает один вид продукции или оказывает один вид услуг, то все расходы можно считать прямыми, и в этом случае отпадает необходимость в использовании счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы».

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

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

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

Основная часть организаций осуществила переход на новый План счетов с 01.01.2002 г.

3.7. Классификация счетов бухгалтерского учета

Все счета бухгалтерского учета классифицируют по экономическому содержанию, а также по назначению и структуре. Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, *что* отражается на тех или иных счетах, по назначению в структуре - *как* отражаются отдельные объекты учета на счетах, т.е. какой смысл имеет запись по дебету и кредиту, сальдо.

Основу классификации счетов по экономическому содержанию составляет группировка объектов бухгалтерского учета. В соответствии с данной группировкой различают счета для учета:

- имущества организации (счета учета основных средств, нематериальных активов, доходных вложений в материальные ценности, финансовых вложений, производственных запасов, денежных средств, средств в расчетах);
- источников формирования имущества (счета уставного, добавочного и резервного капитала, целевого финансирования, прибыли, кредитов банка, займов, кредиторской задолженности, обязательств по распределению);
- хозяйственных процессов (счета основного и вспомогательных производств, обслуживающих производств и хозяйств, общепроизводственных и общехозяйственных расходов, процессов заготовления и продажи имущества) и финансовых результатов.

По назначению и структуре счета подразделяются на основные, регулирующие, операционные. На основных и регулирующих счетах отражаются имущество организации и источники его формирования, на операционных - хозяйственные процессы и их результаты.

Основные счета состоят из инвентарных (материальных) счетов собственного капитала и резервов и расчетных счетов.

На *инвентарных* счетах* учитываются имущественно-материальные ценности и денежные средства. К ним относятся счета основных средств, материалов, кассы и др. По структуре все инвентарные счета активные, сальдо их только дебетовое, оборот по дебету показывает увеличение средств, оборот по кредиту - уменьшение.

На счетах собственного капитала и резервов учитывают уставный, добавочный и резервный капитал, целевое финансирование, нераспределенную прибыль, резервы предстоящих расходов. По структуре все счета собственного капитала и резервов - пассивные, сальдо - только кредитовое, оборот по кредиту показывает увеличение соответствующих источников, оборот по дебету - уменьшение. Счета капитала и резервов ведутся только в денежном выражении.

Расчетные счета используются для учета расчетов организаций с другими предприятиями, организациями и лицами. Они бывают трех видов: расчетные счета дебиторов, кредиторов и дебиторско-креди-торской задолженности.

Счета дебиторов - активные. Сальдо отражается по дебету счета и показывает остаток дебиторской задолженности, оборот по кредиту - уменьшение дебиторской задолженности. Счетами дебиторов являются счета расчетов с покупателями и заказчиками, расчетов с подотчетными лицами и др.

Счета кредиторов - пассивные. К ним относятся счета расчетов с поставщиками и подрядчиками, расчетов с персоналом по оплате труда и др. Сальдо таких счетов отражается по кредиту и показывает остаток кредиторской задолженности. Увеличение кредиторской задолженности записывают в кредит счетов, уменьшение - в дебет.

Счета, на которых одновременно отражается дебиторская и кредиторская задолженность, по структуре являются активно-пассивными. Поэтому значение записей по дебету и кредиту у них неодинаково. Сальдо по кредиту показывает остаток кредиторской задолженности, а сальдо по дебету - остаток дебиторской. Запись по кредиту счета означает увеличение кредиторской задолженности либо уменьшение дебиторской, а запись по дебету, наоборот, увеличение дебиторской или уменьшение кредиторской. К активно-пассивным расчетным счетам относятся счета «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», «Прибыли и убытки» и др.

*Ценности, учитываемые на этих счетах, могут быть проинвентаризированы.

Регулирующими называются счета, предназначенные для уточнения (регулирования) оценки имущества организаций и источников их формирования. Они дополняют основные активные и пассивные счета и делятся на контрарные (противостоящие) и дополнительные.

Контрарные счета предназначены для учета сумм, уменьшающих оценку имущества организаций и источников их формирования. Например, основные средства с момента ввода в эксплуатацию и до выбытия отражаются в учете по первоначальной стоимости на счете «Основные средства». Сумма амортизации основных средств учитывается отдельно на контрарном счете «Амортизация основных средств». Такой порядок учета позволяет постоянно иметь сведения о первоначальной стоимости основных средств и легко определять их остаточную стоимость путем вычитания из первоначальной стоимости суммы амортизации. В данном случае контрарный счет «Амортизация основных средств» противостоит активному счету «Основные средства», поэтому он называется контрактивным. Сальдо контрактивных счетов - кредитовое.

Контрактивные счета, противостоящие основным пассивным счетам, называются контрпассивными. Примером контрпассивного счета является счет 81 «Собственные акции (доли)».

Дополнительные регулирующие счета предназначены для учета сумм, увеличивающих или уменьшающих оценку имущества организаций или источников их формирования. Такими счетами являются счета «Отклонение в стоимости материальных ценностей», «Торговая наценка» и др.

Помимо контрарных и дополнительных счетов в учете применяются контрарно-дополнительные счета - например, счет «Выпуск продукции (работ, услуг)».

Операционные счета бывают калькуляционными, распределительными и сопоставляющими.

Калькуляционные счета предназначены для учета затрат, связанных с производством продукции, выполнением работ или оказанием услуг и исчисления фактической себестоимости единицы продукции, выполненных работ или услуг. К ним относятся счета основного производства, вспомогательного производства и др. Калькуляционные счета - активные. Сальдо показывает затраты на незаконченную производством продукцию и на незаконченные работы и услуги (незавершенное производство). По дебету счета отражаются фактические затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг, а по кредиту - фактическая себестоимость выпущенной из производства продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Распределительные счета бывают собирательно-распределительными и бюджетно-распределительными.

Собирательно-распределительные счета предназначены для учета расходов по какому-либо хозяйственному процессу с целью их последующего распределения между объектами калькуляции. К ним относятся счета общепроизводственных расходов, общехозяйственных расходов и др. По дебету собирательно-распределительных счетов записывают затраты, а по кредиту - распределение затрат на другие счета. По истечении месяца эти счета, как правило, закрываются и сальдо не имеют. Если распределение затрат не производилось, то сальдо дебетовое.

Бюджетно-распределительные счета служат для распределения затрат между смежными отчетными периодами. Они могут быть активными и пассивными. К активному бюджетно-распределительно-му относится счет расходов будущих периодов. В дебет его записывают расходы, произведенные в данном периоде, но относящиеся к будущим периодам, по кредиту эти расходы списывают по мере наступления тех периодов, к которым они относятся. Сальдо может быть только дебетовым. С помощью данного счета распределяют равномерно в течение года расходы на подписку, арендную плату, вносимую авансом на предстоящий период, и др.

Пассивным бюджетно-распределительным счетом является счет «Резервы предстоящих расходов». По кредиту данного счета учитывают создание соответствующих резервов, а по дебету - их использование.

Сопоставляющие счета используют для выявления финансовых результатов от хозяйственных процессов. В них одни и те же объекты учета отражаются по дебету и кредиту в разных оценках, поэтому их можно сопоставить. Сопоставляющим является счет «Продажи»; по дебету его отражается фактическая себестоимость реализованной продукции, а по кредиту - выручка от реализации продукции. Сопоставление дебетовых и кредитовых оборотов показывает результат от реализации продукции: прибыль (если кредитовый оборот выше) или убыток (дебетовый оборот выше). Этот результат списывают на счет прибылей и убытков, сальдо по счету «Продажи» не убывает.

К сопоставляющим относится также активно-пассивный счет «Прибыли и убытки»; в кредит его записывают все виды прибылей, в дебет - все виды убытков. При сопоставлении этих сумм выявляется окончательный финансовый результат деятельности предприятий - чистая прибыль, если прибыль превышает убытки (сальдо кредитовое), или чистый убыток, если убытки превышают прибыль (сальдо дебетовое).

Все ранее рассмотренные счета служат для учета имущества, принадлежащего данной организации. Такое имущество отражается в балансе, поэтому счета называются балансовыми. В организациях

может находиться имущество, не принадлежащее им и поэтому не отражающееся на балансе (арендованные основные средства, материальные ценности, принятые на ответственное хранение, и др.).

Средства, не принадлежащие данной организации, но находящиеся у нее во временном пользовании или временном хранении, учитывают на *забалансовых* счетах (счета арендованных основных средств, сырья и материалов, принятых в переработку, бланков строгой отчетности и др.).

На забалансовых счетах, в отличие от балансовых, учет ведется без применения метода двойной записи. Поступление ценностей записывают на таких счетах в приход, а выбытие - в расход. Забалансовые счета не корреспондируются с другими счетами.

3.8, Вопросы и задания

1. Какие виды бухгалтерских балансов применяются в бухгалтерском учете?
2. Какие типы балансовых изменений происходят под влиянием хозяйственных операций?
3. Каково назначение счетов бухгалтерского учета?
4. Каков порядок записи в активных и пассивных счетах?
5. Что такое субсчета?
6. Какие три равенства должны быть в оборотной ведомости по синтетическим счетам?
7. Может ли организация вводить новые синтетические счета?
8. Назовите регулирующие счета.
9. Какие счета называются калькуляционными?
10. Каковы особенности записей на забалансовых счетах?

Глава 4
Техника, формы и организация бухгалтерского учета

4.1. Учетные регистры, их классификация и способы записи в них

Записать операцию на счетах - значит отразить ее содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах, являющихся учетными регистрами.

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

Учетные регистры могут иметь вид книг, карточек и свободных листов (ведомостей) в виде машинограмм, полученных при использовании вычислительной техники, а также магнитных лент, дисков, дискет и иных машинных носителей. В **бухгалтерских книгах** все страницы пронумерованы и заключены в переплет. На последней странице указывается общее число пронумерованных страниц за подписью главного бухгалтера или другого уполномоченного лица. В некоторых книгах, например кассовой, страницы не только нумеруют, но и прошнуровывают шпагатом, скрепляют сургучной печатью. В зависимости от объема учетных записей в книге отводится одна или несколько страниц для того или иного счета. Книги применяют для синтетического и аналитического учета.

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

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

Запись в учетные регистры осуществляют ручным или машинным способом. В первом случае операции регистрируют вручную чернилами или шариковой ручкой (в тех случаях, когда необходимо иметь

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

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

4.2. Способы исправления ошибок в учетных регистрах

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

Корректурный способ применяется в тех случаях, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов или она быстро обнаружена и не отразилась на итогах учетных записей. Сущность данного способа состоит в том, что ошибочный текст или сумма зачеркивается и над зачеркнутым пишут правильный текст или сумму. Зачеркивание производят тонкой линией, так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое. При этом зачеркивается все число, если даже ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки оговаривается и подтверждается: в документах - подписями лиц, подписавших документ; в учетных регистрах - подписью лица, производящего исправление. Оговорку об исправлении делают на полях или в конце страницы, записывая в ней «исправлено» и правильный текст или сумму.

Способ дополнительных проводок применяется в тех случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления такой ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами операции составляют дополнительную бухгалтерскую проводку.

Если, например, подотчетным лицам выдали из кассы 40000 руб., а ошибочно записали 10000 руб., то на разность между этими суммами - 30000 руб. (40000 - 10000) нужно составить дополнительную проводку.

Если в учетных записях указана неправильная корреспонденция счетов, то для исправления ошибок применяется способ «красное

сторно». Сущность данного способа состоит в том, что вначале ошибочная проводка повторяется в той же корреспонденции счетов, но запись производится красными чернилами. Эта проводка записывается красными чернилами также в соответствующие учетные регистры. При подсчете итогов в учетных регистрах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итога. Тем самым неправильная запись аннулируется, снимается отрицательными числами. После этого составляется новая проводка с правильной корреспонденцией счетов и записывается в регистры обычными чернилами. Исправление ошибочных записей ***способом «красное сторно»*** покажем на следующем примере.

Пример. В организации совершена следующая операция: из кассы выдано подотчетным лицам 40000 руб.

Ошибочно была составлена проводка:

1) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 50 «Касса» } 40000 руб.

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

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

1а) Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 50 «Касса» } 40000руб.

После этого составляют правильную проводку:

16) Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами»
Кредит счета 50 «Касса» } 40000руб.

На счетах эти суммы будут отражены следующим образом.

Способ «красное сторно» применяют для исправления ошибок и в тех случаях, когда корреспонденция счетов не нарушена, но преувеличена сумма операции. Для исправления такой ошибки составляют вторую сторнировочную проводку на разность между преувеличенной и правильной суммами операции.

Способ «красное сторно» применяется в бухгалтерском учете не только для исправления ошибок, но и для корректировки учетных данных по отдельным счетам.

4.3. Формы бухгалтерского учета

Форма учета определяется следующими признаками: количество, структура и внешний вид учетных регистров, последовательность связи между документами и регистрами, а также между самими регистрами и способ записи в них, т.е. использование тех или иных технических средств. Следовательно, под формой бухгалтерского учета следует понимать совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них.

В настоящее время в организациях наиболее распространены мемориально-ордерная, журнально-ордерная и автоматизированная формы учета. Состав учетных регистров и последовательность записи в них при мемориально-ордерной форме учета представлены на рис. 4.1.

При **мемориально-ордерной форме** учета по данным первичных или накопительных документов составляют мемориальные ордера, которые записываются в регистрационный журнал и затем в Главную книгу (регистр синтетического учета). Аналитический учет ведется в карточках, записи в которые делают на основании первичных или сводных документов. По данным синтетических и аналитических счетов по окончании месяца составляют оборотные ведомости, которые сверяются между собой.

Мемориально-ордерная форма учета отличается строгой последовательностью учетного процесса, простотой и доступностью учетной техники, широким использованием стандартных форм аналитических регистров, счетных машин, копировального способа регистрации. Кроме того, эта форма учета позволяет легко разделять учетную работу между квалифицированными и менее квалифицированными работниками.

Недостатки мемориально-ордерной формы учета:

- трудоемкость учета, вызываемая прежде всего многократным дублированием одних и тех же записей (в мемориальном ордере, регистрационном журнале, синтетических и аналитических регистрах);
- отрыв и частое отставание аналитического учета от синтетического, его громоздкость;

• формы регистров аналитического учета зачастую не содержат показателей, необходимых для контроля, анализа хозяйственной деятельности и составления отчетности.

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

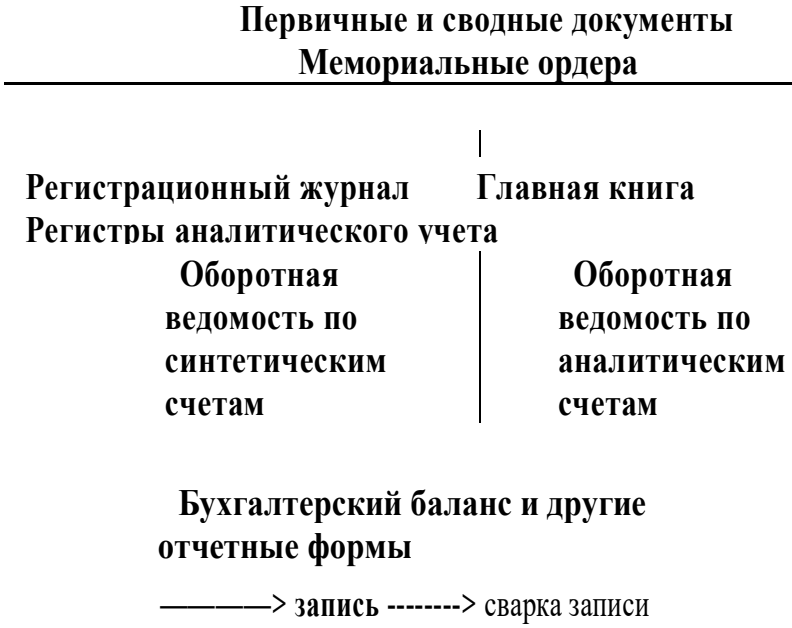


Рис. 4.1. Мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета

Основные особенности журнально-ордерной формы учета:

- применение для учета хозяйственных операций журналов-ордеров, запись в которых ведется только по кредитовому признаку;
- совмещение в ряде журналов-ордеров синтетического и аналитического учета;
- объединение в журналах-ордерах систематической записи с хронологической;
- отражение в журналах-ордерах хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления отчетности;
- сокращение количества записей благодаря рациональному построению журналов-ордеров и Главной книги.

Журналы-ордера представляют собой свободные листы большого формата, содержащие значительное количество реквизитов. Открываются они на месяц на отдельный синтетический счет или на группу синтетических счетов. Каждому журналу-ордеру присваивается определенный постоянный номер. Как правило, журналы-ордера име-

ют различную форму. Ниже приведена форма журнала-ордера № 1 по счету 50 «Касса».

ЖУРНАЛ-ОРДЕР № 1 ПО СЧЕТУ 50 «КАССА»

№ строки	Дата	С кредита счета 50 в дебет счетов					
		10 «Материалы»	26 «Общехозяйственные расходы»	51 «Расчетные счета»	70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	И т.д.	Итого
1	20.01				10000		10000

Запись в журналы-ордера производят ежедневно - либо непосредственно с первичных документов, либо со вспомогательных ведомостей, которые служат для накапливания и группировки данных, содержащихся в первичных документах. Во втором случае в журналы-ордера записывают итоги вспомогательных ведомостей.

В журналы-ордера производятся только кредитовые записи того синтетического счета, операции которого учитываются в данном журнале.

Например, в журнал-ордер № 1 по счету 50 «Касса» записываются только те операции, по которым счет «Касса» кредитуется. Операции, по которым счет «Касса» дебетуется, будут записаны в Главную книгу. Тем самым исключается дублирование оборотов по корреспондирующим счетам.

Месячные итоги каждого журнала-ордера показывают общую сумму кредитового оборота счета, операции которого учитываются в данном журнале, и суммы дебетовых оборотов каждого корреспондирующего с ним счета.

В ряде журналов-ордеров синтетический учет совмещается с аналитическим (например, по счетам «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Прибыли и убытки» и др.), причем расположение данных аналитического учета обеспечивает получение необходимых показателей для составления периодической и годовой бухгалтерской отчетности без дополнительных выборок и группировок. Самостоятельный аналитический учет (в карточках или книгах) ведется при данной форме учета лишь по тем синтетическим счетам, в развитие которых открывается большое количество аналитических счетов, например по Учету материалов, основных средств, готовой продукции и др.

Хозяйственные операции записываются в журналы-ордера по мере их совершения и оформления документами. Поэтому систематическая запись в журналах является одновременно и хронологической за-

писью. Необходимость ведения специальных хронологических регистров при данной форме учета отпадает. Не составляются и мемориальные ордера, поскольку все показатели записываются в журналах в разрезе корреспондирующих счетов.

Для сверки правильности записей в журналах-ордерах общий итог по кредиту счета подсчитывают и записывают в журнал непосредственно из документов. Полученный итог сверяют с выведенными в отдельных графах журнала итогами по дебетуемым счетам. Такая сверка делает излишним составление оборотных ведомостей по журналу, в которых синтетический учет совмещается с аналитическим.

Оборотные ведомости составляются лишь по тем счетам, в которых аналитический учет ведется самостоятельно.

Проверенные месячные итоги журналов-ордеров записывают в Главную книгу следующей формы.

ГЛАВНАЯ КНИГА
ПРИ ЖУРНАЛЬНО-ОРДЕРНОЙ ФОРМЕ УЧЕТА
Счет «Касса» _____ (наименование счета)

Месяц	Обороты по дебету с кредита счетов					Оборот по кредиту	Сальдо	
	51 «Расчет-ные счета»	№	№	И т.д.	Итого по дебету		Дебет	Кредит
На 01.01.200_г. Январь и т.д.					10000	10000	1000 1000	

Кредитовый оборот переносят в Главную книгу с соответствующего журнала, а обороты по дебету записывают в книгу из разных журналов-ордеров по корреспондирующим счетам. Журналы-ордера и Главная книга взаимно дополняют друг друга: в журналах-ордерах дается расшифровка кредитового оборота каждого синтетического счета, а в Главной книге - расшифровка дебетового оборота этого же счета. После проверки оборотов выводится сальдо на начало следующего месяца, которое записывается в соответствующей колонке Главной книги.

Для проверки правильности записей в Главной книге подсчитывают суммы оборотов и сальдо по всем счетам. Суммы дебетовых и кредитовых оборотов, а также дебетовых и кредитовых сальдо должны быть равны.

Бухгалтерский баланс и другие формы отчетности составляются по данным Главной книги, журналов-ордеров и вспомогательных к ним ведомостей. Общая схема записей при журнально-ордерной форме учета приведена на рис.4.2.

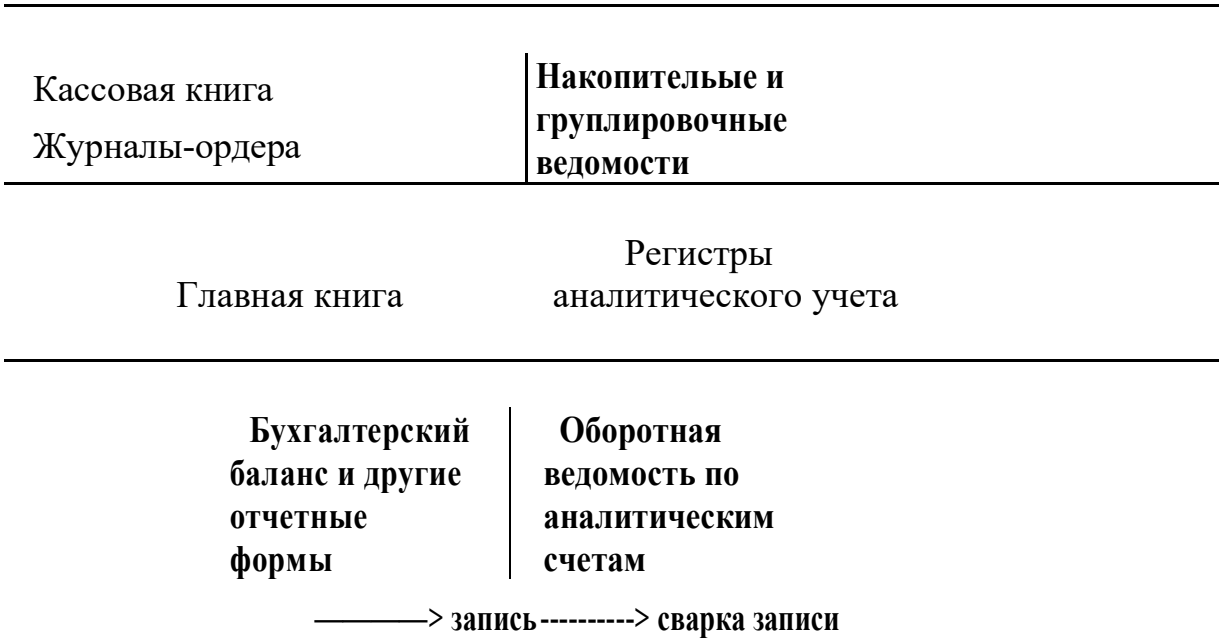


Рис. 4.2. Журнально-ордерная форма бухгалтерского учета

Применение журнально-ордерной формы бухгалтерского учета позволяет значительно снизить трудоемкость учета. Это достигается за счет совмещения в одном регистре синтетического и аналитического учета, систематических и хронологических записей, отмены ряда регистров (мемориальных ордеров, регистрационного журнала, оборотной ведомости по синтетическим счетам, ряда оборотных ведомостей по аналитическим счетам).

Данная форма учета повышает контрольное значение учета, облегчает составление отчетов.

К недостаткам журнально-ордерной формы учета следует отнести сложность и громоздкость построения журналов-ордеров, ориентированных на ручное заполнение и затрудняющих механизацию учета.

От значительной части указанных недостатков свободна автоматизированная форма учета, созданная на базе использования ЭВМ. В общем виде данной форме учета свойственна следующая последовательность обработки информации: машинный носитель информации - ЭВМ - машинограммы выходной информации.

Один из вариантов автоматизированной формы бухгалтерского учета представлен на рис. 4.3.

В настоящее время организации оснащены многофункциональными проблемно-ориентированными мини-ЭВМ - компьютерами. Они позволяют накапливать данные непосредственно в традиционных Учетных регистрах (карточках, свободных листах и др.) и на машинных носителях информации (диске, барабане, перфоленте, магнитной ленте и др.).

Компьютеры относительно просты в эксплуатации, что позволяет оснащать ими рабочие места бухгалтеров и на их основе создавать автоматизированные рабочие места (АРМ) бухгалтера.

Рис. 4.3. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

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

В последнее время предприятиям малого бизнеса разрешено использовать всего два вида учетных регистров - Книгу учета фактов хозяйственной деятельности (регистр синтетического учета) и ведомости учета соответствующих объектов (основных средств, производственных запасов и готовой продукции и др.), являющихся регистрами аналитического учета.

Книга учета фактов хозяйственной деятельности заполняется либо непосредственно по данным первичных документов, либо по итоговым данным ведомостей (при значительном количестве хозяйственных операций). Данные указанной Книги и ведомостей, если они ведутся, используются для составления баланса и других форм бухгалтерской отчетности.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с положением о документах и документообороте) на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества совершаемых ежедневно хозяйственных операций.

Если количество хозяйственных операций незначительно, то они вначале записываются в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а уже затем - в соответствующие ведомости.

Например, операция о поступлении денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе «Сумма», по дебету счета 50 «Касса», кредиту счета 51 «Расчетные счета» Книги учета фактов хозяйственной деятельности, а затем в ведомостях по учету операции по кассе и расчетному счету (форма № В-4).

Пример открытия счетов в Книге по данным начального баланса (табл. 3.1), отражения четырех операций по счетам Книги, подсчета оборотов и конечных сальдо счетов по Книге приведен в табл. 4.1. Данные о начальных и конечных сальдо по счетам Книги используются при составлении баланса.

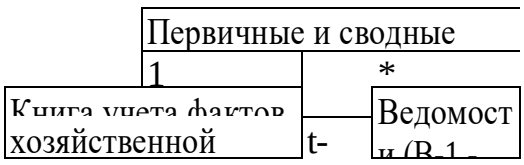
Если в организации совершается значительное количество хозяйственных операций, то они могут записываться вначале по соответствующим ведомостям, а уже итоговые данные ведомостей за месяц записываются в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. Для правильного переноса данных из ведомостей в Книгу в соответствующих графах каждой ведомости в скобках указаны цифры, соответствующие графам Книги, в которых должны отражаться эти данные.

Можно использовать кредитовый принцип записи по переносу данных ведомостей в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Книги учета фактов хозяйственной деятельности записывается общая сумма по разделу расхода ведомости, а затем она расшифровывается частными суммами по соответствующим счетам Книги.

По окончании месяца в Книге подводятся итоги, подсчитываются обороты по каждому счету и выводится конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используются для составления бухгалтерского баланса.

Состав регистров и порядок записи в них при упрощенной форме учета представлены на рис. 4.4.



I Бухгалтерский баланс и другие виды отчетности [|

Рис. 4.4. Упрощенная форма бухгалтерского учета «Журнал-главная»

Таблица 4.1

КНИГА УЧЕТА ФАКТОРОВ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ

№ п/п	Дата и № докумен-та	Содержа нив операций	Сумма, руб.	Счета бухгалтерского учета																	
				01 «Основные средства»		10 «Материалы»		50 «Касса»		51 «Расчетные счета»		80 «Уставный капитал»		66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»		60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»		70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	
				Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
		Начальное сальдо	100000	50000	-	20000	-	1000	-	29000	-		60000	-	20000		10000		10000
	03.01 №1	Получено в кассу с расчетного счета	10000					10000			10000								
	04.01 №2	Выдана зарплата работникам	10000						10000									10000	
	04.01 №3	Поступили материалы от поставщиков	20000			20000											20000		
	05.01 №4	Оплачена задолженность поставщикам за счет кредитов банка	5000												5000	5000			
		Оборот	45000	-	-	20000	-	10000	10000	-	10000	-	-	-	5000	5000	20000	10000	-
		Конечное сальдо	110000	50000	-	40000	-	1000	- -	19000	-	-	60000	-	25000	-	25000	-	-

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

4.4. Организация бухгалтерского учета

Под организацией бухгалтерского учета понимают систему условий и элементов (слагаемых) построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации и осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и готовой продукции. Основными слагаемыми системы организации бухгалтерского учета являются первичный учет и документооборот, инвентаризация, План счетов бухгалтерского учета, формы бухгалтерского учета, формы организации учетно-вычислительных работ, объем и содержание отчетности.

В соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете» ответственность за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций.

Руководители организаций могут в зависимости от объема учетной работы:

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

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

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

План организации бухгалтерского учета состоит из следующих элементов: план документации и график документооборота; план ин-

вентаризации; план счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления учета; план организации труда работников бухгалтерии.

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

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

Основой организации первичного учета в организациях является утвержденный главным бухгалтером *график документооборота* (табл. 4.2). Под документооборотом, как уже говорилось, понимают путь, который проходят документы от момента их выписки до сдачи на хранение в архив. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, и указываются порядок, место, время прохождения документа с момента составления до сдачи в архив.

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

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

В *плане технического оформления* учета дается детальная характеристика формы учета, которая будет применена на данном предприятии, а также указывается, какие вычислительные машины, приборы и устройства будут использованы в организации. При выборе формы

учета организации обязаны руководствоваться соответствующими указаниями и инструкциями, учитывать конкретные условия работы организации, хорошо знать преимущества и недостатки действующих форм бухгалтерского учета.

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

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

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

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

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

Практика показала, что централизация учета обеспечивает более действенное руководство и контроль со стороны главного бухгалтера, позволяет целесообразнее распределить труд между работниками учета, более эффективно использовать счетные машины. Поэтому децентрализация учета допускается лишь в очень крупных организациях. В большинстве же организаций применяют централизованную систему бухгалтерского учета.

В некоторых организациях используется частичная децентрализация учета, при которой в производственных подразделениях кроме составления первичных документов ведут аналитический учет по отдельным синтетическим счетам, осуществляют учет производствен-

Таблица 4.2

ПРИМЕР ГРАФИКА ДОКУМЕНТООБОРОТА ПО ПРЕДПРИЯТИЮ, УЧРЕЖДЕНИЮ
Утверждено приказом № __ от «_» ____ 1999_ г.

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

ных затрат, исчисляют фактическую себестоимость изделий и т.п. Однако законченный бухгалтерский учет в подразделениях не ведется и баланс не составляется.

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

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

- материальная, отвечающая за учет приобретения материальных ценностей, их поступления и расходования. В этой же группе, как правило, ведется учет основных средств;
- группа учета оплаты труда, осуществляющая учет затрат труда рабочих, исчисление заработной платы работникам, контроль за использованием фонда оплаты труда, учет всех расчетов с работниками предприятий, бюджетом, Фондом социального страхования и другими ведомствами, связанными с оплатой труда;
- производственно-калькуляционная, которая ведет учет затрат на производство, калькулирует себестоимость продукции, выявляет результаты внутризаводского хозрасчета, составляет отчетность о производстве;
- учета готовой продукции, осуществляющая учет готовой продукции на складах и ее реализации;
- общая группа, работники которой ведут учет остальных операций и Главную книгу, составляют бухгалтерский баланс и другие формы финансовой отчетности.

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

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

Общая схема структуры бухгалтерского аппарата средних и крупных организаций приведена на рис. 4.5.

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

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

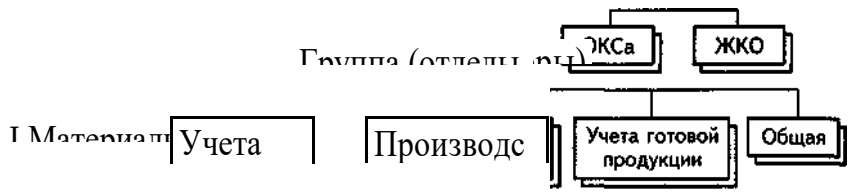


Рис. 4.5. Структура бухгалтерского аппарата

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

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

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

4.5. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера

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

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

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

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

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

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

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

Главному бухгалтеру организации запрещается принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, которые противоречат законодательству и нарушают договорную и финансовую дисциплину. О таких документах главный бухгалтер письменно сообщает руководителю организации. При получении от руководителя письменного распоряжения о принятии указанных документов к учету главный бухгалтер исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации.

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

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

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

4.6. Вопросы и задания

1. Что такое учетные регистры?
2. Назовите виды учетных регистров.
3. Какими способами исправляются ошибки в учетных регистрах?
4. Какова сущность способа «красное сторно»?
5. В каких случаях используют способ «красное сторно»?
6. Какими признаками определяется форма бухгалтерского учета?

7. Какие учетные регистры используются при мемориально-ордерной форме учета и какова последовательность записи в них?

8. В журналы-ордера записывают обороты соответствующего счета:

а) дебетовые;

б) кредитовые?

9. Что такое централизация учета?

10. Какие группы (отделы, секторы) следует предусмотреть, создавая бухгалтерию организации?

11. Назовите права главного бухгалтера.

12. Каковы обязанности и ответственность главного бухгалтера?

Раздел II. ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ

Глава 5 Учет собственного капитала

5.1. Учет уставного (складочного) капитала (фонда)

Ранее отмечалось (см. рис. 2.2), что источниками формирования имущества являются собственные средства (собственный капитал) и заемные средства (заемный капитал).

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

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

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

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

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

Паевой фонд - это совокупность паевых взносов членов производственного кооператива для совместного ведения предпринимательской деятельности, а также стоимость имущества, приобретенного и созданного в процессе деятельности.

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

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

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» - на стоимость внесенных в счет вкладов зданий, сооружений, машин и оборудования и другого имущества, относящегося к основным средствам;
- 08 «Вложения во внеоборотные активы» - на стоимость внесенных в счет вкладов нематериальных активов, т.е. прав, возникающих из авторских и иных договоров на произведения науки, на программы для ЭВМ, базы данных, из патентов на изобретения и др. Поступившие основные средства и нематериальные активы списывают со счета 08 на счета 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы»;
- производственных запасов (счета 10, 11 и др.) - на стоимость внесенных в счет вкладов сырья, материалов и других материальных ценностей, относящихся к оборотным средствам;
- денежных средств (счета 50, 51, 52 и др.) - на сумму денежных средств в отечественной и иностранной валюте, внесенных участниками;
- других счетов - на стоимость внесенного в счет вкладов иного имущества.

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

Валюту и валютные ценности оценивают по официальному курсу ЦБ РФ, действующему на момент взноса указанных ценностей.

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

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

На сумму задолженности иностранного учредителя:

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» Кредит счета 80 «Уставный капитал».

На поступления от иностранного учредителя денежных средств:

Дебет счета 52 «Валютные счета»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

На сумму положительной курсовой разницы: Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями» Кредит счета 83 «Добавочный капитал».

На сумму отрицательной курсовой разницы:

Дебет счета 83 «Добавочный капитал» Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями».

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

Переданное в пользование и управление организации имущество, право собственности на которое остается у акционеров и вкладчиков, оценивают по величине арендной платы за переданное имущество, исчисленной на весь срок использования данного имущества в организации, но не более срока ее существования.

Увеличение или уменьшение уставного капитала организации может быть осуществлено только по решению учредителей после внесения соответствующих изменений в устав организации и другие учредительные документы.

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

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

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

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

  84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» - при доведении величины уставного капитала до величины чистых активов;
- Другие счета.

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

5.2. Учет собственных акций (долей), выкупленных обществом

Акционерные общества могут выкупать акции у акционеров с целью их последующей перепродажи, аннулирования или распределения среди своих работников. Выкупленные у акционеров акции учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)». Стоимость выкупленных акций отражают по дебету счета 81 и кредиту счетов учета денежных средств.

В соответствии с Методическими рекомендациями о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организаций (36) собственные акции, выкупленные у акционеров, должны учитываться по сумме фактических затрат. Ранее они принимались к учету по номинальной стоимости.

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

При перепродаже акций они списываются с кредита счета 81 в дебет счетов учета денежных средств. Аннулированные акции списываются на уменьшение уставного капитала (дебет счета 80, кредит счета 81).

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

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

5.3. Особенности учета расчетов по выделенному имуществу и распределению доходов на унитарных предприятиях

В унитарных предприятиях для учета расчетов с государственными и муниципальными органами по выделенному имуществу и распределению доходов используют счет 75 «Расчеты с учредителями», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 2 «Расчеты по выплате доходов».

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

При создании унитарного предприятия и наделении его имуществом, закрепляемым за ним государственным органом или органом

местного самоуправления, в бухгалтерском учете предприятия по данным операциям делаются записи по дебету счета 75, субсчет 1, и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

При фактическом получении унитарным предприятием имущества и денежных средств от государственного или муниципального органа производятся записи по кредиту счета 75, субсчет 1, и дебету счетов по учету соответствующих видов имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) и денежных средств.

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

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

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

Одновременно на стоимость изъятого имущества уменьшают капитал предприятия, что отражается по кредиту счета 75, субсчет 1, и дебету счета 80 «Уставный капитал» или счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

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

На субсчете 2 «Расчеты по выплате доходов» учитывают расчеты унитарного предприятия с государственным органом и органом местного самоуправления по причитающимся этим органам доходам по Результатам деятельности унитарного предприятия.

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

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

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

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

5.4. Особенности учета каптала и прибыли (убыта) в товариществах и кооперативах

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

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

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

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

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

Расчеты с участниками по вкладам в складочный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». Поступившие по вкладам денежные средства и иные виды имущества отражают по дебету счетов учета денежных средств и соответствующих счетов учета имущества с кредита счета 75. Величина складочного капитала, как уже отмечалось, определяется учредительными документами. Однако она не является фиксированной величиной и может изменяться. По окончании года сальдо по счету 99 «Прибыли и убытки» списывают на счет 80 «Уставный капитал» и распределяют между членами товарищества пропорционально их доле в складочном капитале.

Участник полного товарищества может передать с согласия остальных членов товарищества свою долю или часть доли в складочном капитале другому лицу, которое становится участником товари-

щества. По таким операциям величина складочного капитала не изменяется. Изменения отражаются только в аналитических счетах по учету складочного капитала. При ликвидации товарищества его имущество распределяется между участниками следующим образом:

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

• если имущество продано с убытком, то на сумму убытка уменьшают складочный капитал пропорционально долям участников и вкладчиков. Если убытки превышают сумму складочного капитала, участники товарищества (кроме коммандитистов) несут солидарную ответственность по обязательствам товарищества всем своим имуществом. Если некоторые участники товарищества не могут оплатить своей доли долга, то она распределяется среди других участников по соглашению между ними.

Учет паевого фонда в кооперативах. Паевой фонд кооператива формируется за счет обязательных взносов членов кооператива (в виде денежных средств и имущества), перечисления части полученной прибыли в паевой фонд, включения в него прибыли, капитализированной в имущество данной организации.

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

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

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

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

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

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

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

Аналитический учет паевого фонда осуществляется по лицевым счетам членов кооператива.

5.5. Учет резервного капитала

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

Резервный капитал создают в обязательном порядке акционерные общества и совместные организации в соответствии с действующим законодательством. По своему усмотрению его могут создавать и другие организации.

Средства резервного капитала акционерного общества предназначены для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный капитал не может быть использован для других целей.

Размер резервного капитала определяется уставом организации. В акционерных обществах он не может быть менее 15%, а на совместных предприятиях - 25% от уставного капитала.

Отчисления в резервный капитал акционерных обществ и совместных предприятий в пределах указанных ограничений (соответственно 15 и 25% уставного капитала) производятся за счет уменьшения налогооблагаемой прибыли. При этом сумма отчислений в резервный капитал и другие аналогичные по назначению фонды не должна превышать 50% налогооблагаемой прибыли организации.

Резервный капитал остальных организаций создается за счет прибыли, оставшейся в распоряжении организации.

Для получения информации о наличии и движении резервного капитала используют пассивный счет 82 «Резервный капитал».

Отчисления в резервный капитал отражаются по кредиту счета 82 «Резервный капитал» и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Использование резервного капитала отражается по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». При этом суммы, направляемые на покрытие убытка за отчетный год, списываются непосредственно в дебет счета 82 с кредита счета 84.

Суммы резервного капитала, направляемые на погашение облигации, оформляют двумя бухгалтерскими записями:

Дебет счета 82 «Резервный капитал»

Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Дебет счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» Кредит счета 51 «Расчетные счета»

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

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

5.6. Учет добавочного капитала

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

Добавочный капитал складывается из:

- эмиссионного дохода, возникающего при реализации акций по цене, которая превышает их номинальную стоимость, и дополнительной эмиссии акций;
- прироста стоимости имущества по переоценке;
- курсовых разниц, образовавшихся при внесении учредителями вкладов в уставный капитал организации.

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

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

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

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

Средства добавочного капитала могут быть направлены на:

увеличение уставного капитала (дебетуют счет 83 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал»);

- погашение снижения стоимости внеоборотных активов, выявившихся по результатам их переоценки (дебетуют счет 83, кредитуют счета учета внеоборотных активов);
- распределение между учредителями организации (дебет счета 83, кредит счета 75 «Расчеты с учредителями») и т.п. Аналитический учет по счету 83 организуется таким образом, чтобы обеспечить получение информации по источникам образования и направлениям использования средств.

5.7. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убыта

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

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

Прибыль распределяется на основании решения общего собрания акционеров в акционерном обществе, собрания участников в обществе с ограниченной ответственностью или другого компетентного органа.

Чистая прибыль может быть направлена на выплату дивидендов, создание и пополнение резервного капитала, покрытие убытков прошлых лет.

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

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

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

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

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

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

Следует отметить, что новым Планом счетов не предусмотрено открытие к счету 84 субсчетов для учета фондов накопления, социальной сферы и фондов потребления.

Остатки фондов накопления и потребления следует присоединить к нераспределенной прибыли.

Остатки фонда социальной сферы целесообразно присоединить:

- в части, образованной из прибыли после уплаты налога на прибыль, - к нераспределенной прибыли (счет 84);
- в части дооценки объектов социальной сферы - к счету 83 «Добавочный капитал»;
- в части безвозмездно полученных объектов - к счету 98 «Доходы будущих периодов»;
- в части объектов и средств, полученных в ходе приватизации, - к счету 83 «Добавочный капитал».

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.

5.8. Учет целевого финансирования

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

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

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

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

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

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

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

Поступающие бюджетные средства в учете разделяют на две категории:

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

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

1) по мере фактического получения бюджетных средств;

2) как возникновение задолженности.

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

Дебет счетов 51 «Расчетные счета», 55 «Специальные счета в банках»
и др.
Кредит счета 86 «Целевое финансирование».

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

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

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

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

Бюджетные средства, использованные на финансирование капитальных вложений, списываются с дебета счета 86 «Целевое финансирование» в кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» при вво-

де внеоборотных средств в эксплуатацию (дебетуют счета 01 или 04 с кредита счета 08).

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

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

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

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

5.9. Раскрытое информации о капитале в бухгалтерской отчетности

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

Сведения о различных показателях прибыли (прибыли (убытках) от продаж, прибыли (убытках) до налогообложения, прибыли или убытках от обычной деятельности, чистой или нераспределенной прибыли (убытках) отчетного года) содержатся в **Отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).**

Детальные данные о капитале приведены в Отчете об изменении капитала (ф. № 3). В разделе I отчета - «Капитал» - содержатся сведения об остатках на начало и конец отчетного года, поступлении и расходе (использовании), об уставном, добавочном и резервном капиталах, нераспределенной прибыли прошлых лет, фондах социальной сферы и целевых финансированиях и поступлениях.

В разделе IV «Изменения капитала» (ф. № 3) указываются величина капитала на начало отчетного и предыдущего года, общая величина увеличения капитала с указанием источников увеличения (за счет дополнительного выпуска акций, переоценки активов, прироста стоимости имущества, реорганизации, прочих доходов), общая величина уменьшения капитала с указанием причин уменьшения (за счет

уменьшения номинала акции, их количества, реорганизации, прочих расходов).

В Справке (ф. № 3) приведены данные о чистых активах организации на начало и конец года.

5.10. Задание: записать корреспонденции счетов по учету операций движения собственного капитала организации

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Принят к учету уставный капитал в сумме вкладов участников (после регистрации организации)		
2	Приняты в счет вкладов в уставный капитал имущество и денежные средства от учредителей		
3	Отражено увеличение уставного капитала за счет: части добавочного капитала части суммы нераспределенной прибыли		
4	Отражено уменьшение уставного капитала вследствие: возвращение вкладов учредителям списание аннулированных акций		
5	Отражено увеличение резервного капитала за счет направления нераспределенной прибыли		
6	Отражено уменьшение резервного капитала вследствие: направления части капитала на выплату дивидендов списания убытка направления резервного капитала на покрытие убытков за прошлые годы		
7	Осуществлена дооценка основных средств		
8	Отражен эмиссионный доход		
9	Отражена разница в стоимости проданных и выкупленных акций: на увеличение доходов на уменьшение доходов		
10	Отражено направление добавочного капитала на: погашение сумм снижения стоимости основных средств в результате их переоценки увеличения уставного капитала		

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
11.	Отражена задолженность по бюджетным средствам целевого назначения	ДЕБЕТ	КРЕДИТ

12.Отражено фактическое поступление денежных средств государственной помощи

13.Отражено поступление имущества за счет бюджетных средств

14.Принят на учет объект основных средств

15.Полученные бюджетные средства включены в состав доходов будущих периодов

16.Начислена амортизация по основным средствам

17.Отнесена на внереализационные доходы часть бюджетных средств, использованная на финансирование капитальных вложений

18.Отражено поступление бюджетных денежных средств

Проверка выполнения задания

Стороны	Номера операций							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Дебет	75	08,10, 11,51 и др.	83 84	80 80	84	82 82 82	01	51,52
Кредит	80	75	80 80	75 81	82	75 84 84	83	83

Стороны	Номера операций							
	9	10	11	12	13	14	15	16
Дебет	81 91	83 83	76	51 и др.	06, 10 и др.	01	86	25, 26 и др.
Кредит	**91 81**	01 80	86	76	76	08	98	02

Стороны счета	Номера операций	
	17	18
Дебет	98	51 и др.
Кредит	91	76

5.11. Вопросы и задания

1. Что показывает величина уставного капитала?
2. Может ли меняться величина уставного капитала в течение года?
3. Каковы источники увеличения уставного капитала?
4. На каком счете и в какой оценке учитываются собственные акции, выкупленные у акционеров?
5. На каких счетах учитывают выделенное имущество на унитарных предприятиях?
6. Каков порядок учета паевого фонда в кооперативах?
7. В каких организациях создается в обязательном порядке резервный капитал и на какие цели он используется?
8. Назовите основное отличие добавочного капитала от уставного. Укажите составные части добавочного капитала.
9. Какими бухгалтерскими записями отражают суммы чистой прибыли и чистого убытка?
10. На какие цели может быть использована чистая прибыль организации?
11. Каков порядок списания убытков отчетного года?
12. Составьте бухгалтерские записи по получению и использованию бюджетных средств на финансирование капитальных вложений.
13. Составьте бухгалтерские записи по использованию бюджетных средств на финансирование текущих расходов.
14. В какой форме отчетности содержатся данные о размере уставного капитала?

Глава 6 Учет долгосрочных инвестиций

6.1. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций

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

Долгосрочные инвестиции связаны со следующими действиями:

- осуществление капитального строительства в форме нового строительства, а также реконструкции, расширения и технического перевооружения действующих предприятий и объектов непроизводственной сферы;
- приобретение зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов (или их частей) основных средств;
- приобретение земельных участков и объектов природопользования;
- приобретение и создание активов нематериального характера (патентов, программных продуктов, научно-исследовательских и опытно-конструкторских разработок, проектно-изыскательских работ и др.);
- осуществление доходных вложений в материальные ценности;
- выполнение научно-технических, опытно-конструкторских и технологических работ.

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

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

6.2. Организация учета долгосрочных инвестиций

Учет долгосрочных инвестиций ведется по фактическим расходам:

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

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

Наряду с учетом затрат по фактической стоимости застройщик независимо от способа производства строительных работ ведет учет производственных капитальных вложений по договорной стоимости. При организации учета затрат по строительству объектов застройщик должен предусматривать получение информации о воспроизводственной и технологической структуре затрат, способе производства строительных работ, а также предназначении строящихся объектов и иных приобретений.

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

1 «Приобретение земельных участков»;
2 «Приобретение объектов природопользования»;
3 «Строительство объектов основных средств»;
4 «Приобретение объектов основных средств»;
5 «Приобретение нематериальных активов»;
6 «Перевод молодняка животных в основное стадо»;
7 «Приобретение взрослых животных»;
8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ» и др.

На субсчете 1 «Приобретение земельных участков» учитываются затраты на приобретение в собственность организации земельных участков;

на субсчете 2 «Приобретение объектов природопользования» - затраты на приобретение в собственность организаций объектов природопользования;

на субсчете 3 «Строительство объектов основных средств» - затраты на возведение зданий и сооружений, монтаж оборудования, стоимость переданного в монтаж оборудования и другие расходы, предусмотренные сметами, сметно-финансовыми расчетами и титульными списками на капитальное строительство (независимо от того, осуществляется это строительство подрядным или хозяйственным способом);

на субсчете 4 «Приобретение объектов основных средств» - затраты на приобретение оборудования, машин, инструмента, инвентаря и других объектов основных средств, не требующих монтажа;

на субсчете 5 «Приобретение нематериальных активов» - затраты на приобретение нематериальных активов;

на субсчете 6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» - затраты на выращивание молодняка продуктивного и рабочего скота, переводимого в основное стадо;

на субсчете 7 «Приобретение взрослых животных» - стоимость взрослого продуктивного и рабочего скота, приобретенного для основного стада или полученного безвозмездно, включая расходы по его доставке;

на субсчете 8 «Выполнение научно-технических, опытно-конструкторских и технологических работ» - затраты на осуществление данных работ.

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

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

Сальдо по счету 08 отражает величину капитальных вложений организации в незавершенное строительство и приобретение основных средств и нематериальных активов, а также сумму незаконченных затрат по формированию основного стада. С 01.01.2000 г. к незавершенным капитальным вложениям относят объекты недвижимости, не прошедшие государственную регистрацию.

Схема записей по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» такова:

СЧЕТ 08 «ВЛОЖЕНИЯ ВО ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ»

Дебет	*Кредит*
Сн - стоимость незавершенных капитальных вложений на начало месяца Затраты по капитальным вложениям в отчетном месте Ск - стоимость незавершенных капитальных вложений на конец месяца	Фактическая себестоимость оприходованных основных средств, доходных вложений в материальные ценности и нематериальных активов (Сн + затраты отчетного месяца - Ск)

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

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

- № 18 - для учета затрат по незаконченным, несданным работам, затрат отчетного периода и с начала года, а также списанных сумм по введенным в эксплуатацию объектам;
- № 18-1 - для учета затрат, составляющих первоначальную стоимость сданных в эксплуатацию объектов по их видам. Кроме того, могут использоваться журналы-ордера № 10/1, 13, 16.

6.3. Учет затрет по строительству объектов

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

- 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;
- на затраты, не увеличивающие стоимость основных средств.

Учет затрат на строительные работы и работы по монтажу оборудования

Порядок учета затрат по данным работам зависит от способа их производства - подрядного или хозяйственного.

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

При *хозяйственном* способе производства указанных работ учет затрат ведется застройщиком также на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» и осуществляется в соответствии с порядком, установленным Типовыми методическими рекомендациями по планированию и учету себестоимости строительных работ (33). При этом на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» отражают фактически произведенные застройщиком затраты.

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

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

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

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

Учет затрат на приобретение оборудования, сданного в монтаж

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

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

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

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

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

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

Первичный учет движения оборудования ведут в порядке, уставном для учета материалов, но с использованием первичных ментов, предназначенных специально для учета оборудования о приемке оборудования и др.).

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

После сдачи строительной организацией оборудования в монтаж на вании справок о выполненных работах или актов инвентаризации незавершенного производства строительных работ стоимость оборудования списывают у заказчика с кредита счета 07 «Оборудование к установке» в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

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

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

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

При осуществлении строительно-монтажных работ хозяйственным способом переданное в монтаж оборудование списывают с кредита счета 07 в дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и отражают на счете 08.

6.4. Учет приобретения основных средств

Стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов основных средств, приобретаемых предприятием отдельно от строительства объектов, а также стоимость нематериальных активов, приобретенных предприятиями, отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» согласно оплаченным или принятым к оплате счетам продавцов после их оприходования и постановки на учет.

Стоимость оборудования, не требующего монтажа, инструмента и инвентаря, а также оборудования, требующего монтажа, но предназначенного для постоянного запаса, отражают на счете 08 согласно полученным или принятым к оплате счетам поставщиков после поступления указанных материальных ценностей на место назначения и оприходования.

В случае неприбытия оплаченного оборудования и инвентаря на склад застройщика их стоимость отражают на счетах учета оборудования как находящихся в пути.

При обеспечении строек указанными материальными ценностями согласно договорам на строительство непосредственно строительными организациями застройщик отражает их в учете в составе затрат по строительству по договорной стоимости в соответствии с оплаченными или принятыми к оплате счетами строительных организаций.

6.5. Учет прочих капитальных затрат

Прочие капитальные затраты, предусматриваемые в сметах, учитывают по их видам и отражают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» в размере фактических расходов по мере их производства или по договорной стоимости на основании оплаченных или принятых к оплате счетов сторонних организаций.

Инвентарная стоимость приобретенных отдельных видов основных средств и других долгосрочных активов определяется в следующем порядке:

- инвентарная стоимость зданий, сооружений, оборудования, транспортных средств и других отдельных объектов складывается из фактических затрат по их приобретению и расходов по их дове-

дению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях;

- инвентарная стоимость земельных участков и объектов природопользования складывается из расходов по их приобретению, включая затраты по улучшению их качественного состояния, комиссионных вознаграждений и других платежей.

Затраты по строительству на приобретенных земельных участках различных сооружений учитывают отдельно от стоимости этих участков и по завершении работ по строительству сооружений определяют их стоимость при зачислении сооружений как отдельных объектов в состав основных средств.

Здания, сооружения и другие объекты основных средств, приобретенные отдельно от строительства объектов, а также земельные участки, объекты природопользования зачисляют в размере инвентарной стоимости в состав основных средств по поступлении их в организацию и окончании работ по их доведению до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, на основании акта приемки-передачи основных средств.

Инвентарная стоимость нематериальных активов складывается из затрат по их созданию или приобретению и расходов по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях.

По мере создания или поступления нематериальных активов в организацию и окончания работ по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, нематериальные активы зачисляют на основании акта приемки в состав нематериальных активов.

6.6. Учет затрат по модернизации и реконструкции объектов

В результате осуществления работ по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов улучшаются полезные свойства этих объектов (увеличивается производительность труда, повышается качество продукции, снижается себестоимость продукции и т.п.).

Работы по реконструкции, модернизации и техническому перевооружению объектов могут осуществляться подрядным или хозяйственным способом. Затраты по указанным работам учитываются так же, как и по обычным капитальным вложениям, т.е. вначале затраты учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», а затем со счета 08 списываются на счет 01 «Основные средства».

До 01.01.2001 г. в (соответствии с п. 5.2 ПБУ 6/97) увеличение первоначальной стоимости объектов в результате их модернизации

и реконструкции относили на добавочный капитал организации. Поэтому после отражения затрат по модернизации и реконструкции объекта на счете 01 «Основные средства» составляли дополнительно еще одну бухгалтерскую запись на величину этих затрат:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 83 «Добавочный капитал».

Дополнительную запись целесообразно было составлять в том случае, когда организация контролирует источники финансирования капитальных вложений.

6.7. Учет затрат по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота

Основное стадо продуктивного и рабочего скота формируется за счет перевода молодняка в основное стадо, приобретения взрослых животных и безвозмездного их получения. Затраты по формированию основного стада учитывают на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Перевод молодняка продуктивного и рабочего скота в основное стадо оформляется бухгалтерской записью по дебету счета 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо» и кредиту счета 11 «Животные на выращивании и откорме». Переведенный молодняк одновременно списывается в дебет счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08-6. Списание со счета 11 осуществляется по стоимости, числящейся на начало года, с присоединением плановой себестоимости привеса или прироста за период с начала года до момента перевода. В конце года после составления отчетной калькуляции разница между указанной стоимостью переведенного молодняка и его фактической себестоимостью списывается дополнительной проводкой или способом «красное сторно» со счета 11 на счет 08 и со счета 08 на счет 01.

Стоимость взрослых животных, приобретенных со стороны, приходуется по дебету субсчета 7 «Приобретение взрослых животных» счета 08 по фактической себестоимости их приобретения, включая расходы по доставке.

Расходы по доставке в организацию взрослого рабочего и продуктивного скота, полученного безвозмездно от других организаций, отражаются по дебету субсчета 9 «Доставка животных, полученных безвозмездно» счета 08.

Взрослые животные, полученные безвозмездно, принимаются к бухгалтерскому учету по рыночной стоимости, к которой прибавляются фактические расходы по доставке животных в организацию. Рыночная стоимость животных, полученных безвозмездно, записы-

вается в дебет счета 08 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов».

Затраты по завершенным операциям формирования основного стада списывают с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 01 «Основные средства».

6.8. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)

Состав указанных расходов, порядок их учета и отражения в отчетности и учетной политике организации определен ПБУ 17/02 (22).

Следует отметить, что данное ПБУ распространяется не на все виды НИОКР, а на те НИОКР, по которым полученные результаты:

- не подлежат правовой охране в соответствии с нормами действующего законодательства;
- подлежат правовой охране, но не оформлены в установленном законодательством порядке.

Если, например, по результатам НИОКР будет получен патент на изобретение или другой подобный документ, то организация должна списывать такие затраты на нематериальные активы.

ПБУ 17/02 не распространяется также на расходы:

- по освоению природных ресурсов;
- на подготовку и освоение производства;
- связанные с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, ее дизайна и других эксплуатационных свойств.

Расходы на НИОКР должны учитываться в качестве вложений во внеоборотные активы на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Для учета указанных расходов введен субсчет 8-8 «Выполнение научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ».

Расходы по НИОКР признаются в бухгалтерском учете при соблюдении следующих условий:

- сумма расходов может быть определена и подтверждена (например, в договоре);
- имеется документальное подтверждение выполнения работ (акт приемки выполненных работ и т.п.);
- использование результатов работ для производственных или управленческих нужд приведет к получению будущих экономических выгод;

- использование результатов НИОКР может быть продемонстрировано.

Расходы по НИОКР, результаты которых подлежат применению в производстве продукции (выполнении работ, оказание услуг) либо для управленческих нужд организации списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 04 «Нематериальные активы».

Со счета 04 «Нематериальные активы» расходы по НИОКР списываются в дебет счетов 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» или других счетов по учету затрат на производство продукции.

Списание расходов по НИОКР осуществляют одним из следующих способов:

- линейный способ;
- пропорционально объему продукции (работ, услуг), который предполагается получить за весь срок применения результатов НИОКР*.

Срок списания расходов по НИОКР определяется организацией самостоятельно, исходя из ожидаемого срока использования НИОКР. Предельный срок списания указанных расходов установлен в 5 лет и не может превышать срок деятельности организации. В налоговом учете расходы на НИОКР должны быть списаны в течение трех лет.

Расходы по НИОКР списываются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем, в котором было начато применение результатов НИОКР. Списание расходов по указанным работам осуществляется равномерно в размере 1/12 годовой суммы независимо от выбранного способа списания расходов.

В случае прекращения использования результатов НИОКР оставшаяся часть расходов списывается со счета 08 на внереализационные расходы (счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Расходы по НИОКР, результаты которых не подлежат применению в производстве продукции (выполнение работ, оказание услуг), либо для управленческих нужд, или по которым не получены положительные результаты, списываются с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет расходов НИОКР осуществляется по видам работ, договорам (заказам). Единицей учета расходов по НИОКР является инвентарный объект, под которым понимают совокупность расходов по выполненной работе, результаты которой самостоятельно используются в производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг) или для управленческих нужд организации.

*Указанные способы рассмотрены в главе 7.

В бухгалтерской отчетности организации должна отражаться информация о сумме расходов по НИОКР:

- отнесенных в отчетном периоде на расходы по обычным видам деятельности и на внереализационные расходы по видам работ;
- не списанных на расходы по обычным видам деятельности и на внереализационные расходы;
- по незаконченным НИОКР.

В случае существенности информация о расходах по НИОКР отражается в бухгалтерском балансе по самостоятельной группе статей актива (раздел «Внеоборотные активы»).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум информация о способах и сроках списания расходов по НИОКР.

6.9. Учет налога на добавленную стоимость по поступившим основным средствам и нематериальным активам

Порядок учета НДС по основным средствам и нематериальным активам несколько раз изменялся. До 01.01.93 г. НДС, уплаченный при осуществлении капитальных вложений, включался в их объем, а значит, и в первоначальную стоимость принимаемых на учет объектов, возмещаясь впоследствии через механизм амортизации.

С 01.01.93 г. порядок учета НДС по капитальным вложениям изменился. НДС по приобретенным основным средствам и нематериальным активам стали учитывать на счете 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». По строительно-монтажным работам, выполненным подрядным или хозяйственным способом, в период с 01.01.93 г. по 31.12.2000 г. сумма НДС по-прежнему учитывалась на счете 08 «Капитальные вложения» и включалась в первоначальную стоимость оприходуемых объектов.

В настоящее время учет НДС по приобретенным ценностям осуществляется на счетах 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

- 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;
- 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам»;
- 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» и др.

На субсчете 1 учитываются уплаченные и причитающиеся к уплате суммы НДС, выделенные в расчетных документах по строитель-

ству и приобретению основных средств (включая объекты основных средств, земельные участки и объекты природопользования). По остальным субсчетам ведется учет НДС по соответствующим названию субсчетов приобретенным ценностям.

По дебету счета 19 отражается сумма НДС по приобретенным ценностям с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других счетов.

В зависимости от использования приобретенных ценностей соответствующая часть НДС списывается со счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» (при производственном использовании); в дебет счетов реализации (при продаже ценностей); в дебет счетов учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (при использовании на непроизводственные нужды).

По поступившему оборудованию, как требующему, так и не требующему монтажа, сумма НДС отражается по дебету счета 19, субсчет «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств», и кредиту счетов 60, 76 и др.

В момент принятия на учет оборудования сумма НДС по нему списывается с кредита счета 19, субсчет 1, в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

По приобретенным нематериальным активам учет НДС осуществляется таким же образом, как и по оборудованию (по дебету счета 19-2, с которого после принятия на учет нематериальных активов списывается в дебет счета 68).

По строительно-монтажным работам, выполненным подрядным и хозяйственным способом, как уже отмечалось, в период с 01.01.93 г. по 31.12.2000 г. сумма НДС включалась в первоначальную стоимость объекта и к возмещению из бюджета не принималась. Начисленные суммы НДС отражались по дебету счета 08 «Капитальные вложения» и кредиту счета 68 «Расчеты с бюджетом».

С 01.01.2001 г. суммы НДС по вводимым в эксплуатацию законченным строительным объектам *производственного назначения* не включаются в первоначальную стоимость объектов - они принимаются к возмещению из бюджета в момент ввода строительного объекта в эксплуатацию.

При строительстве объектов производственного назначения хозяйственным способом сумма НДС по строительно-монтажным работам с 01.01.2001 г. также принимается к возмещению и не включается в первоначальную стоимость объектов. Сумма налога исчисляется как разница между суммой налога, начисленной по выполненным работам, и суммой налога, предъявленной налогоплательщику к вычету по приобретенным товарам (работам, услугам), использованным при выполнении указанных работ.

При строительстве хозяйственным способом объектов непроизводственного назначения сумма НДС по строительно-монтажным работам возмещению из бюджета не подлежит и относится на балансовую стоимость объекта, т.е. учитывается по счету 08 «Вложения во внеоборотные активы».

6.10. Раскрытие информации о вложениях во внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности

Данные о стоимости незавершенного строительства на начало и конец отчетного периода содержатся в разделе I «Внеоборотные активы» бухгалтерского баланса.

В разделе 4 «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений» Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) содержатся сведения о наличии на начало и конец года, образовании и использовании собственных и привлеченных источников финансирования долгосрочных инвестиций с выделением кредитов банка, заемных средств других организаций, долевого участия в строительстве, финансирования из бюджета и прочих источников.

6.11. Задание: записать корреспонденции счета по учету долгосрочных инвестиций

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Акцептован счет подрядчика по строительно-монтажным работам: по договорной стоимости на сумму НДС		
2	Осуществлены затраты по строительным работам, выполненным хозяйственным способом		
3	Осуществлены затраты по созданию нематериальных активов		
4	Акцептован счет поставщика за оборудование, требующее монтажа: по покупной стоимости на сумму НДС		
5	Передано оборудование в монтаж		
6	Осуществлены работы по монтажу оборудования хозяйственным способом		
7	Акцептован счет поставщика за приобретенные объекты нематериальных активов: по покупной стоимости на сумму НДС		

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
8	Введены в эксплуатацию объекты основных средств		
9	Списывается НДС по оборудованию и строительно-монтажным работам за отчетный месяц		
10	Введены в эксплуатацию объекты нематериальных активов		
11	Списывается сумма НДС по нематериальным активам		

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций						
	1	2	3	4	*5*	6	7
Дебет	08 19	08	08	07,19	08	08	08,19
Кредит	60 60	02, 05, 10 69, 70 и др.	10, 60, 70 и др.	60 60	07	02, 10 69,70 и др.	60 60

Стороны	Номера операций			
	8	9	10	11
Дебет	01	68	04	68
Кредит	08	19	08	19

6.12. Вопросы и задания

1. Что такое долгосрочные инвестиции?
2. На каких субсчетах к счету 08 «Вложения во внеоборотные активы» учитывают долгосрочные инвестиции?
3. В каком нормативном документе изложен порядок учета затрат на производство строительных работ?
4. Каков порядок учета затрат по формированию основного стада?
5. Каковы условия признания расходов по НИОКР?
6. Какими способами списываются расходы по НИОКР?
7. Каков порядок учета НДС по поступившим основным средствам и нематериальным активам?
8. В каких формах отчетности содержатся сведения о затратах по долгосрочным инвестициям?
9. Каковы источники финансирования долгосрочных инвестиций?
10. Каков порядок учета затрат по модернизации и реконструкции объектов?

Глава 7 Учет основных средств

7.1. Понятие и классификация 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 обычный операционный цикл, если он превышает 12 месяцев.

В соответствии с ПБУ 6/01(11), который введен в действие начиная с бухгалтерской отчетности 2001 г., при принятии к бухгалтерскому учету активов в качестве основных средств необходимо единовременное выполнение следующих условий:

- использование их в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;
- использование в течение длительного времени, т.е. срока полезного использования, продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;
- организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;
- способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

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

Для организации учета основных средств важное значение имеют следующие предпосылки: классификация основных средств, установление принципов оценки основных средств; установление единицы учета предметов основных средств; выбор форм первичных документов и учетных регистров.

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

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

По назначению основные средства организации разделяются 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 пр.

К основным средствам относятся также капитальные вложения на коренное улучшение земель (осушительные, оросительные и другие мелиоративные работы) и в арендованные объекты основных средств.

В составе основных средств учитываются находящиеся в собственности организации земельные участки, объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы).

Классификация основных средств по видам составляет основу их аналитического учета.

По степени использования основные средства разделяются на находящиеся в эксплуатации, запасе (резерве), стадии достройки, до-оборудования, реконструкции и частичной ликвидации, консервации.

В зависимости от принадлежности основные средства разделяются на:

• принадлежащие организации на праве собственности (в том числе сданные в аренду);

• находящиеся у организации в оперативном управлении или хозяйственном ведении; полученные организацией в аренду.

Единицей учета основных средств является отдельный инвентарный объект, т.е. законченное устройство, предмет или комплекс предметов со всеми приспособлениями и принадлежностями, выполняющими в совокупности одну функцию.

Каждому инвентарному объекту присваивают определенный инвентарный номер, который сохраняется за данным объектом на все время его нахождения в эксплуатации, запасе или на консервации. Инвентарный номер прикрепляется или обозначается на учитываемом предмете и обязательно указывается в документах, связанных с движением основных средств.

Инвентарные номера выбывших объектов могут присваиваться другим, вновь поступившим основным средствам не ранее чем через пять лет после выбытия.

Арендуемые основные средства могут учитываться у арендатора под инвентарными номерами, присвоенными им арендодателем.

7.2. Оценка и переоценка основных средств

Различают первоначальную, остаточную и восстановительную стоимость основных средств.

В бухгалтерском учете основные средства отражаются, как правило, *по первоначальной стоимости,* которая определяется для объектов:

- изготовленных на самом предприятии, а также приобретенных за плату у других организаций и лиц - исходя из фактических затрат по возведению или приобретению этих объектов, включая расходы по доставке, монтажу, установке;
- внесенных учредителями в счет их вкладов в уставный капитал (фонд) - по договоренности сторон;
- полученных от других организаций и лиц безвозмездно, а также неучтенных объектов основных средств - по рыночной стоимости на дату оприходования;
- приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами - по стоимости ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией. Фактические затраты на приобретение, сооружение и изготовление основных средств слагаются из:
- сумм, уплачиваемых организацией в соответствии с договором купли-продажи (продавцу), а также за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам и за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением основных средств;
- регистрационных сборов, государственных пошлин и других аналогичных платежей, произведенных в связи с приобретением (получением) прав на объект основных средств;
- таможенных пошлин и иных платежей;
- невозмещаемых налогов, уплачиваемых в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждений, уплачиваемых посреднической организации, через которую приобретен объект основных средств;
- иных затрат, непосредственно связанных с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств, и затрат по доведению их до состояния, в котором они пригодны к использованию.

Фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств определяются (уменьшаются или увеличиваются) с учетом суммовых разниц, возникающих 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, выраженной в иностранной валюте (условных денежных единицах), кредиторской задолженности по оплате объекта основных средств, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату принятия ее к бухгалтерскому учету, и рублевой оценкой этой кредиторской задолженности, исчисленной по официальному или иному согласованному курсу на дату ее погашения.

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

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

Изменение первоначальной стоимости основных средств допускается также в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, частичной ликвидации и переоценки соответствующих объектов.

Оценка объектов основных средств, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу Центрального банка РФ, действующему на дату принятия объекта к бухгалтерскому учету.

Остаточная стоимость основных средств определяется вычитанием из первоначальной стоимости амортизации основных средств.

С течением времени первоначальная стоимость основных средств отклоняется от стоимости аналогичных основных средств, приобретаемых или возводимых в современных условиях. Для устранения этого отклонения необходимо периодически переоценивать основные средства и определять восстановительную стоимость.

Восстановительная стоимость - это стоимость воспроизводства основных средств в современных условиях (при современных ценах, современной технике и т.п.).

До 01.01.99 г. переоценка фондов по восстановительной стоимости производилась по соответствующим решениям Правительства Российской Федерации. Начиная с 01.01.99 г. организации могут не чаще одного раза в год (на 1 января отчетного года) переоценивать полностью или частично объекты основных средств по восстановительной стоимости путем индексации (с применением индекса Дефлятора) или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

При переоценке основных средств, осуществляемой в первый раз, сумма дооценки объекта основных средств зачисляется в добавочный

капитал организации (дебетуют счет 01 «Основные средства», кредитуют счет 83 «Добавочный капитал»). Сумма уценки объекта основных средств относится на дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и кредит счета 01 «Основные средства».

Увеличение суммы амортизации при дооценке основных средств отражают по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета 83, а уменьшение суммы амортизации при уценке основных средств — по дебету счета 02 и кредиту счета 84.

При вторичной и последующих переоценках сумма дооценки объекта основных средств, равная сумме его уценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды и отнесенной на счет прибылей и убытков, относится на счет прибылей и убытков отчетного периода в качестве прибыли. В этом случае сумму дооценки отражают по дебету счет 01 и кредиту счета 84.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды (дебетуют счет 83 «Добавочный капитал», кредитуют счет 01 «Основные средства»).

Превышение суммы уценки объекта над суммой его дооценки, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет прибылей и убытков (дебетуют счет 84, кредитуют счет 01).

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации (кредитуют счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», дебетуют счет 83 «Добавочный капитал»).

Результаты переоценки основных средств, проведенной организацией в добровольном порядке, учитываются для целей налогообложения.

Для целей налогообложения сумма добавочного капитала, списанного при выбытии основных средств, учитываться не будет.

7.3. Документальное оформление движения основных средств

Движение основных средств связано с осуществлением хозяйственных операций по поступлению, внутреннему перемещению и выбытию основных средств. Указанные операции оформляют типовыми формами первичной учетной документации.

Операциями по поступлению основных средств являются ввод их в Действие в результате осуществления капитальных вложений, без-

возмездное поступление основных средств, аренда, лизинг, оприходование неучтенных ранее основных средств, выявленных при инвентаризации, внутреннее перемещение.

Поступающие основные средства принимает комиссия, назначаемая руководителем организации. Для оформления приемки комиссия составляет в одном экземпляре **акт (накладную) приемки-передачи** основных средств на каждый объект в отдельности. Общий акт на несколько объектов можно составлять лишь в том случае, если объекты однотипны, имеют одинаковую стоимость и приняты одновременно под ответственность одного и того же лица.

В актах указывают наименование объекта, год постройки или выпуска заводом, краткую характеристику объекта, первоначальную стоимость, присвоенный объекту инвентарный номер, место использования объекта и другие сведения, необходимые для аналитического учета основных средств.

После оформления, акт приемки-передачи основных средств передают в бухгалтерию организации. К акту прилагают техническую документацию, относящуюся к данному объекту (паспорт, чертежи и др.).

На основании этих документов бухгалтерия производит соответствующие записи в инвентарные карточки основных средств, после чего техническую документацию передают в технический или другой отделы предприятия.

Акт утверждает руководитель организации. При передаче основных средств другой организации акт составляют в двух экземплярах (для организации, сдающей, и организации, принимающей основные средства).

Поступившее на склад оборудование для установки оформляют **актом о приемке оборудования.** В акте указывают наименование оборудования тип, марку, количество единиц, стоимость, обнаруженные дефекты. Акт составляется в двух экземплярах и подписывается всеми членами приемной комиссии. В случае невозможности произвести качественную приемку оборудования при его поступлении на склад акт о приемке оборудования является предварительным, составленным по наружному осмотру.

Передачу оборудования монтажным организациям оформляют **актом приемки-передачи оборудования в монтаж** с указанием в нем монтажной организации, наименования и стоимости переданного оборудования, его комплектности и выявленных при наружном осмотре оборудования дефектах. Акт подписывают представители заказчика и монтажной организации и материально ответственное лицо, принявшее переданное оборудование на хранение.

На дефекты, выявленные в процессе ревизии, монтажа или испытания оборудования, составляется **акт о выявленных дефектах обо-**

рудования. В нем указывают по каждому наименованию оборудования выявленные дефекты и мероприятия или работы для устранения выявленных дефектов. Акт подписывают представители заказчика, подрядчика и организации-исполнителя.

Приемку законченных работ по ремонту, реконструкции и модернизации объекта оформляют **актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов.** В акте указывают изменение в технической характеристике и первоначальной стоимости объекта, вызванное реконструкцией и модернизацией, и стоимость выполненных работ (по договору и фактическую). Акт подписывают работник цеха (отдела), уполномоченный на приемку основных средств, и представитель цеха (предприятия), производящего реконструкцию и модернизацию, после чего акт сдают . в бухгалтерию организации, которая производит соответствующие записи в инвентарной карточке по учету основных средств. Если ремонт, реконструкцию и модернизацию осуществляет сторонняя организация, акт составляют в двух экземплярах (по экземпляру обеим сторонам).

Внутреннее перемещение основных средств из одного цеха (производства, отдела, участка) в другой, а также их передачу из запаса (со склада) в эксплуатацию оформляют **актом (накладной) приемки-передачи основных средств.** Акт-накладную выписывают в двух экземплярах работник цеха (отдела) сдатчика. Первый экземпляр с распиской получателя и сдатчика передают в бухгалтерию для записи в инвентарной карточке, а второй остается у сдатчика для отметки о выбытии соответствующего объекта в инвентарном списке основных средств.

Операции по списанию всех основных средств, кроме автотранспортных, оформляют **актом на списание основных средств,** а списание грузового или легкового автомобиля, прицепа или полуприцепа - **актом на списание автотранспортных средств.**

В актах на списание основных средств указывают техническое состояние и причину списания объекта, первоначальную стоимость, сумму амортизации, затраты на списание, стоимость материальных ценностей (запасных частей, металлолома и т.п.), полученных от ликвидации объекта (выручки от ликвидации), результат от списания.

7.4. Аналитический учет основных средств

Основным регистром аналитического учета основных средств являются **инвентарные карточки.** На лицевой стороне инвентарных карточек указывают наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска (постройки), дату и номер акта о приемке, местонахождение,

первоначальную стоимость, норму амортизационных отчислений, шифр затрат (для отнесения сумм амортизации), сумму начисленной амортизации, внутреннее перемещение и причину выбытия.

На оборотной стороне инвентарных карточек указывают сведения о дате и затратах по достройке, дооборудовании, реконструкции и модернизации объекта, выполненных ремонтных работах, а также краткую индивидуальную характеристику объекта.

Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в одном экземпляре. Они могут использоваться для группового учета однотипных предметов, имеющих одинаковую техническую характеристику, одинаковую стоимость, одинаковое производственно-хозяйственное назначение и поступивших в эксплуатацию в одном календарном месяце.

При размещении в одном здании нескольких структурных подразделений (цехов, отделов и т.п.), по которым затраты планируются отдельно, в дополнение к общей инвентарной карточке следует открыть справочные инвентарные карточки отдельно по каждому направлению (коду) затрат с пометкой «для начисления амортизации» в соответствии с утвержденным распределением площади и первоначальной стоимости инвентарного объекта между соответствующими пользователями.

Инвентарные карточки заполняют на основе первичных документов (актов приемки-передачи, технических паспортов и др.) и передают под расписку в соответствующий отдел организации.

По месту нахождения (эксплуатации) основных средств для контроля за их сохранностью можно вести **инвентарные списки основных средств.** В них записывают номер и дату инвентарной карточки, инвентарный номер объекта, его полное название, первоначальную стоимость и данные о выбытии (перемещении) - дату и номер документа и причину выбытия. Разрешается вести учет объектов по месту их нахождения в инвентарных карточках. В этом случае инвентарные карточки выписывают в двух экземплярах и второй экземпляр передают по месту нахождения объекта. Учет объектов основных средств по месту нахождения осуществляют лица, ответственные за сохранность этих средств.

В бухгалтерии инвентарные карточки формируют в инвентарную картотеку, в которой они разделены на группы по видам основных, средств.

7.5. Синтетический учет наличия и движения основных средств

Синтетический учет наличия и движения основных средств, принадлежащих предприятию на правах собственности, осуществляется на следующих счетах:

- 01 «Основные средства» (активный);
- 02 «Амортизация основных средств» (пассивный);
- 91 «Прочие доходы и расходы» (активно-пассивный).

Счет 01 «Основные средства» предназначен для получения информации о наличии и движении принадлежащих организации на правах собственности основных средств, находящихся в эксплуатации, запасе, на консервации или сданных в текущую аренду.

Стоимость основных средств, поступивших в качестве вклада в уставный капитал, оформляют бухгалтерскими записями:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями» }

Дебет счета 01 «Основные средства» }

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Основные средства, приобретенные за плату у других организаций и лиц, а также созданные в самой организации, отражают по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Безвозмездные принятые основные средства приходуют по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Стоимость безвозмездно полученных основных средств по мере начисления амортизации по ним списывается с субсчета 2 «Безвозмездные поступления» счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Следовательно, по безвозмездно принятым основным средствам составляются следующие бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» на первоначальную стоимость

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» }

и др. счетов

Дебет счета 01 «Основные средства» } на первоначальную стоимость

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет счетов учета затрат (25, 26 и др.) ежемесячно
Кредит счета 02 «Амортизация основных средств» } на сумму амортизации
Дебет счета 98 «Доходы будущих периодов» ежемесячно
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» } на сумму амортизации

При выбытии основных средств накопленная амортизация по объекту списывается в уменьшение его первоначальной стоимости. При этом дебетуют счет 02 «Амортизация основных средств» и кредитуют счет 01 «Основные средства».

При выбытии основных средств вследствие продажи, по причине ветхости, морального износа, безвозмездной передачи остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по дебету счета 91 отражают все расходы, связанные с выбытием основных средств, а по кредиту - все поступления, связанные с выбытием основных средств (выручка от продажи объектов, стоимость материалов, лома, утиля, полученных при ликвидации объектов, и др.).

Таким образом, на счете 91 «Прочие доходы и расходы» формируется финансовый результат от выбытия основных средств. Ежемесячно этот финансовый результат списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При продаже основных средств их продажную стоимость отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно остаточную стоимость основных средств списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91, а сумму амортизации по проданным основным средствам - в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» и кредит счета 01. В дебет счета 91 списывают также НДС по основным средствам (с кредита счета 68 «Расчеты по налогам и сборам») и расходы по продаже основных средств с кредита счета 23 «Вспомогательные производства» и др.

При безвозмездной передаче основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы», а сумму амортизации - с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Расходы по демонтажу, упаковке, транспортировке по безвозмездно передаваемым объектам отражают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных и других счетов. Финансовый результат от безвозмездной передачи основных средств списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Основные средства, переданные в счет вклада в уставный капитал (фонд) других организаций и в счет вклада в общее имущество

по договору простого товарищества, списывают по остаточной стоимости в дебет счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 01 «Основные средства», а сумму амортизации по переданным основным средствам - с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Дополнительные расходы, связанные с передачей основных средств, списывают в дебет счета 91 с кредита соответствующих счетов.

Разница между согласованной оценкой вклада (которая должна быть отражена по счету 58) и остаточной стоимостью основных средств отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода или расхода. При этом если согласованная оценка превышает остаточную стоимость основных средств, то на сумму разницы дебетуют счет 58 и кредитуют счет 91. Если согласованная оценка ниже остаточной стоимости, то разницу отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

Вместо двух записей по списанию остаточной стоимости основных средств, переданных в счет вклада в уставный капитал других организаций и по договору простого товарищества, можно составить одну запись:

Дебет счета 58 - на согласованную стоимость
Кредит счета 01 - на остаточную стоимость
Кредит счета 91 - на превышение согласованной стоимости
над остаточной;
Дебет счета 91 - на превышение остаточной стоимости
над согласованной.

По окончании отчетного периода (месяца, квартала) определяют разность между дебетовыми и кредитовыми оборотами по каждому субсчету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и списывают ее на счет 99 «Прибыли и убытки». Превышение дебетового оборота над кредитовым отражают по дебету счета 99 и кредиту счета 91, а превышение кредитового оборота над дебетовым - по дебету счета 91 и кредиту счета 99.

Выявленные по инвентаризации неучтенные основные средства подлежат оприходованию по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы» с последующим установлением причин возникновения излишка и виновных лиц (у бюджетных организаций излишки относят на увеличение финансирования или фондов).

Для учета выбытия основных средств к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств». В дебет этого субсчета переносят стоимость выбывшего объекта, а в кредит - сумму накопленной амортизации. Остаточная стоимость объекта

списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

7.6. Учет амортизации основных средств

Амортизация объектов основных средств производится одним из следующих способов начисления амортизационных начислений:

• линейный способ;

• способ уменьшаемого остатка;

• способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

• способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется:

• *при линейном способе* - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта;

• *при способе уменьшаемого остатка* - исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством Российской Федерации;

• *при способе списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования* - исходя из первоначальной стоимости объекта основных средств и годового соотношения, где в числителе - число лет, остающихся до конца срока службы объекта, а в знаменателе - сумма чисел лет срока службы объекта;

• *при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* - исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример определения месячной суммы амортизации при линейном способе.

Первоначальная стоимость объекта - 120000 руб. Срок службы определен в 10 лет. Годовая сумма амортизации составит 12000 руб. (120000 руб.: 10 лет), а месячная - 1000 руб. (12000 руб.: 12 месяцев).

Пример определения месячной суммы амортизации при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Первоначальная стоимость грузового автомобиля - 120000 руб. Пробег автомобиля определен в 120000 км. Сумма амортизации составит 1 руб. на 1 км (120000руб.: 120000км).

Пример расчета годовых сумм амортизации по методу уменьшаемого остатка представлен в табл. 7.1.

Таблица 7.1 **НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ПО МЕТОДУ УМЕНЬШАЕМОГО ОСТАТКА**

Период	Годовая сумма, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец 1-го года	100000x40% =40000	40000	60000
Конец 2-го года	60000x40% = 24000	64000	36000
Конец 3-го года	36000x40% =14400	78400	21600
Конец 4-го года	21600x40% = 8640	87040	12960
Конец 5-го года	7960	95000	5000

Первоначальная стоимость объекта составляет 100000 руб. Организация решила применять удвоенную норму амортизации. Ликвидационная стоимость объекта - 5000 руб.

При сроке службы в пять лет норма амортизации при прямолинейном методе составляет 20% в год (100%: 5 лет). При методе уменьшаемого остатка с удвоенной нормой списания норма амортизации будет равна 40% (20% х 2). Эта фиксированная ставка в 40% относится к остаточной стоимости в конце каждого года. Предполагаемая ликвидационная стоимость не принимается во внимание при расчете амортизации по годам, кроме последнего года. В последний год сумма амортизации исчисляется вычитанием из остаточной стоимости на начало последнего года ликвидационной стоимости.

При методе уменьшаемого остатка сумма амортизации по годам уменьшается.

Пример расчета годовых сумм амортизации при способе списания стоимости объекта по сумме чисел лет срока полезного использования представлен в табл. 7.2.

Предполагаемый срок эксплуатации объекта - пять лет. Сумма чисел лет эксплуатации составит 15(1+2+3+4+5). В 1-й год указанный ранее коэффициент соотношения составит 5/15, во 2-й - 4/15, в 3-й - 3/15, 4-й - 2/15, 5-й - 1/15. Первоначальная стоимость объекта - 150000 руб.

Таблица 7.2 **НАЧИСЛЕНИЕ АМОРТИЗАЦИИ ПО МЕТОДУ СУММЫ ЧИСЕЛ**

Период	Годовая сумма, руб.	Накопленная амортизация, руб.	Остаточная стоимость, руб.
Конец 1-го года	150000x5/15 = 50000	50000	100000
Конец 2-го года	150000x4/15 = 40000	90000	60000
.Конец 3-го года	150000x3/15 = 30000	120000	30000
Конец 4-го года	150000x2/15 = 20000	140000	10000
Конец 5-го года	150000x1/15=10000	150000	-

Данные табл. 7.2 показывают, что с годами сумма амортизации уменьшается. Соответственно изменяются накопленная амортизация и остаточная стоимость амортизации.

Организация вправе выбирать способ начисления амортизации. Однако для целей налогообложения начисление амортизационных отчислений по основным средствам осуществляется в соответствии со ст. 258 и 259 гл. 25 НК РФ:

- амортизируемое имущество распределяется на 10 групп в соответствии со сроками его полезного использования;
- налогоплательщик начисляет амортизацию линейным или нелинейным методом.

При линейном методе сумма амортизации за месяц определяется умножением первоначальной стоимости объекта на норму амортизации для данного объекта, а при нелинейном — умножением остаточной стоимости объекта на норму амортизации для соответствующего объекта.

Линейный метод начисления амортизации применяют по зданиям, сооружениям, передаточным устройствам, входящим в группы 8-10 амортизируемого имущества, к остальному амортизируемому имуществу организация вправе применять любой из двух указанных методов начисления амортизации.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету.

Определение срока полезного использования объекта основных средств при его отсутствии в технических условиях или неустановлении в централизованном порядке производится исходя из:

- ожидаемого срока использования этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью применения;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы всех планово-предупредительных видов ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования объекта (например, срок аренды).

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев нахождения объекта на реконструкции и модернизации по решению руководителя организации и перевода его на консервацию на срок более трех месяцев.

Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки и объекты природопользования).

Объекты основных средств стоимостью не более 10000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике, а также приобретенные книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты на производство (расходы на продажу) по мере их отпуска в производство или эксплуатацию.

В целях обеспечения сохранности этих объектов в производстве или при эксплуатации в организации должен быть организован надлежащий контроль за их движением.

Суммы амортизации организации рассчитывают ежемесячно в размере 1/12 от годовой нормы и оформляют специальной разрабо-точной таблицей «Расчет амортизации основных средств» (при журнально-ордерной форме учета) или

машинограммой аналогичного содержания. Эти регистры служат основанием для отражения амортизации основных средств на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На практике сумму амортизации за отчетный период определяют следующим образом: к сумме амортизации, начисленной в прошлом месяце, прибавляют сумму амортизации со стоимости поступивших основных средств за прошлый месяц и вычитают сумму амортизации со стоимости основных средств, выбывших в прошлом месяце.

Амортизационные отчисления по объекту основных средств начинаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и прекращаются с 1-го числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости объекта или его списания.

Организации, переходящие с 01.01.2003 г. на упрощенную систему налогообложения, амортизационные отчисления по основным средствам и нематериальным активам производить не будут.

Затраты на приобретение основных средств в период применения упрощенной системы налогообложения налогоплательщик вправе списать на расходы в момент принятия объектов в эксплуатацию.

Если основные средства были приобретены до перехода на упрощенную систему налогообложения, то их стоимость списывается на расходы в зависимости от срока их использования.

Так, стоимость объектов со сроком полезного использования до трех лет налогоплательщик вправе признать в качестве расхода в течение одного года применения упрощенной системы налогообложения. Стоимость основных средств со сроком полезного использования от 3 до 15 лет признается в расходах в течение 3 лет (в 1-й год - 50%, во 2-й год - 30%, в 3-й год - 20% стоимости основных средств). Если срок использования основных средств составляет более 15 лет, то признание его стоимости в расходах будет осуществляться равными долями в течение 10 лет.

Для учета амортизации основных средств используют пассивный счет 02 «Амортизация основных средств». Этот счет предназначен для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств.

Начисленную сумму по собственным основным средствам производственного назначения отражают по дебету счетов издержек про-

изводства и обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

По основным средствам, сданным в текущую аренду, сумма амортизации отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 02 (если арендная плата формирует операционные доходы), а по основным средствам непроизводственного назначения - по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» и кредиту счета 02.

По объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного и дорожного хозяйства, специализированным сооружениям судоходной обстановки и т.п.), а также у некоммерческих организаций сумма износа начисляется по нормам амортизационных отчислений на полное восстановление основных фондов в конце года на забалансовом счете 010 «Износ основных средств».

Сумма амортизации по полностью амортизированным основным средствам не начисляется.

При поступлении в организацию основных средств, ранее бывших в эксплуатации, срок их полезного использования у нового собственника определяют вычитанием из срока полезного использования, установленного для новых объектов, срока их фактической эксплуатации у прежнего собственника.

Пример. Организация приобрела объект основных средств за 120000 руб. Норма амортизации по данному объекту составляет 12 лет, и у продавца объект амортизировался 7 лет. У покупателя объект должен амортизироваться 5 лет (12-7). Годовая норма амортизации составит 20% (100: 5). Ежегодная сумма амортизации по объекту составит 24000 руб. (120000 руб. х 20: 100).

При поступлении основных средств, по которым срок их службы истек, получатель такого объекта устанавливает новый срок его эксплуатации самостоятельно.

При выбытии собственных основных средств сумму амортизации по ним списывают в дебет счета 02 «Амортизация основных средств» с кредита счета 01 «Основные средства».

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

Накопление и использование амортизационного фонда в бухгалтерском учете не отражается. В составе выручки от продажи продукции (работ, услуг) амортизационные отчисления зачисляют на расчетный счет или другие счета предприятия и списывают с этих счетов на финансирование капитальных вложений в основные средства.

Как уже отмечалось, организация вправе выбирать способ начисления амортизации.

Малые предприятия в соответствии с Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства» от 14.06.95 г. № 88-ФЗ могут применять ускоренную амортизацию основных производственных фондов, в два раза превышающую нормы, установленные для соответствующих видов основных средств. Наряду с применением ускоренной амортизации малые предприятия могут списывать дополнительно как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроками службы свыше трех лет.

7.7. Учет ремонта основных средств

По объему и характеру производимых ремонтных работ ремонт основных средств может быть капитальным и текущим. Они различаются сложностью, объемом и сроками выполнения. Ремонты основных средств могут осуществляться хозяйственным способом, т.е. силами самой организации, или подрядным способом (силами сторонних организаций).

В обоих случаях на каждый ремонтируемый объект составляют ведомость дефектов. В ней указывают работы, подлежащие выполнению, сроки начала и окончания ремонта, намечаемые к замене детали, нормы времени на работы и изготовление заменяемых деталей, сметную стоимость ремонта в постатейном разрезе.

Если капитальный ремонт выполняется *хозяйственным* способом, то на основании ведомости дефектов в отделе главного механика выписывают наряды-заказы. Первый экземпляр наряда-заказа передается цеху - производителю ремонта, второй - в бухгалтерию для ведения аналитического учета по данному заказу, а третий остается в отделе главного механика для контроля за сроками выполнения заказа. На основании ведомости дефектов и наряда-заказа выписываются документы на получение со склада необходимых запасных частей и материалов, рабочие наряды на изготовление, монтаж и реставрацию отдельных деталей и узлов.

Приемка отремонтированного объекта из капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи отремонтированных, реконструированных и модернизированных объектов. По поступлении акта в бухгалтерию в инвентарной карточке делают отметку о произведенных работах. Кроме того, акт о приемке-сдаче служит основанием для списания фактической себестоимости капитального ремонта.

Нормативными документами по бухгалтерскому учету разрешается использовать три варианта учета затрат по ремонту основных средств.

При *первом варианте* фактические расходы, связанные с проведением или оплатой работ по ремонту основных средств, организации

могут относить прямо на счета издержек производства и обращения с кредита соответствующих материальных, денежных и расчетных счетов (счета 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.).

При наличии ремонтных мастерских операции по учету ремонта основных средств, осуществляемого хозяйственным способом, отражают, как правило, предварительно на активном синтетическом счете 23 «Вспомагательные производства». По дебету этого счета учитывают фактические затраты по проведенному капитальному и текущему ремонтам собственных основных средств, а с кредита счета фактическую себестоимость ремонтных работ списывают на счета учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.). Сальдо по счету 23 дебетовое и показывает затраты по незаконченному капитальному или текущему ремонту основных средств. В балансе эти затраты отражаются по статье «Незавершенное производство».

Оприходование стрлительных и других материалов, полученных при ремонте объектов основных средств, осуществляется по дебету соотвествующих материальных счетов (10) и кредиту счета 23 «Вспомогательные производства».

Первый вариант учета затрат по ремонту основных средств применяют, как правило, при равномерных расходах по ремонту в течение года или при небольших объемах ремонтных работ.

При втором варианте учета затрат на ремонт основных средств организации создают резерв на осуществление ремонтных работ. Для учета созданного резерва целесообразно открыть субсчет «Резерв на ремонт основных средств» по пассивному счету 96 «Резервы предстоящих расходов».

Отчисления в резерв оформляются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы»

(и других счетов производственных затрат) }

Кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов»

Фактические расходы по ремонту основных средств списывают в дебет счета 96 с кредита счетов 10, 70, 69 и др. или счета 23.

По окончании отчетного года затраты на ремонт осноных средств должны быть списаны на издержки производства или обращения в сумме фактически произведенных затрат.

В связи с этим сумму резерва, превышающую фактически произведенные затраты на ремонт, по окончаннии года старнируют. При недостатке

Сальдо по субсчету «Резерв на ремонт основных средств» счета 96 «Резервы

предстоящих расходов», как правило, должно соответствовать затратам по незаконченному ремонту сложных объектов.

При *третьем варианте* затраты по ремонту основных средств вначале учитывают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» (с кредита материальных, расчетных и других счетов или счета 23), а с этого счета в течение года, как правило, равномерно списывают на счета издержек производства (обращения). Данный вариант учета расходов по ремонту основных средств целесообразно использовать в тех организациях сезонных отраслей промышленности, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы года, когда еще не создан ремонтный фонд.

На капитальный ремонт, осуществляемый *подрядным* способом, организация заключает договор с подрядчиком. Приемка законченного капитального ремонта оформляется актом приемки-сдачи. Законченные капитальные работы оплачиваются подрядчику из расчета сметной стоимости их фактического объема. Затраты по капитальному ремонту, осуществляемому подрядным способом, могут быть списаны с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» в дебет счетов издержек производства и обращения, в дебет счетов 96 «Резервы предстоящих расходов» и 97 «Расходы будущих периодов» (в зависимости от варианта учета расходов по ремонту основных средств).

Ремонт и содержание основных средств непроизводственного назначения осуществляют за счет прибыли организации. Фактические расходы по ремонту указанных объектов списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных денежных и расчетных счетов (10, 70, 69, 60, 76 и др.).

7.8. Особенности учета арендованных основных средств

По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное владение. В арендный период права и обязанности собственника остаются у арендодателя, к арендатору переходит лишь право владения и пользования или владения имуществом. Арендодатель учитывает сданное в аренду имущество на своем балансе в составе собственных основных средств с соответствующей отметкой их выбытия в инвентарной карточке по учету основных средств. При значительном количестве объектов, сдаваемых в текущую аренду, такие карточки группируют в отдельную группу.

Передача в аренду имущества производится по договору аренды и оформляется приемно-передаточным актом. В договоре аренды пре-

дусматривают состав и стоимость передаваемого в аренду имущества, сроки аренды, распределение обязанностей сторон по поддержанию имущества в состоянии, соответствующем условиям договора и назначению имущества, оговариваются срок их предстоящей службы, рассчитанной исходя из оценки имущества с учетом его фактического износа и действующих норм амортизационных отчислений, и величина арендной платы. Арендная плата за имущество включает в себя, как правило, средства, предусмотренные нормами отчислений на полное восстановление и сметами затрат на ремонт основных средств, и часть прибыли, устанавливаемую договором на уровне, как правило, не ниже банковского процента (арендный процент).

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в арену могут учитываться в составе доходов и расходов от обычных видов деятельности или в составе операционных доходов и расходов.

При первом варианте сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности. Расходы по этой деятельности учитывают на счетах учета производственных затрат (20, 26, 44 и др.), а доходы - на счете учета выручки от продажи (90).

При втором варианте сдача имущества в аренду не является предметом деятельности организации, поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операционных доходов и расходов.

Произведенные затраты на ремонт сданных в текущую аренду основных средств арендодатель списывает в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита материальных, расчетных и денежных счетов (10, 70, 69 и др.).

Начисление амортизационных сумм по сданным в аренду основным средствам арендодатель относит на уменьшение прибыли и оформляет следующей записью:

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 02
«Амортизация основных средств».

Начисление арендной платы за отчетный период отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Выручка от услуг по сдаче в аренду имущества, в том числе по лизингу, облагается НДС. Начисление НДС отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Арендная плата, начисленная авансом за будущие периоды, отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». Поступившие арендные платежи записывают в дебет счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» с кредита счета 76. При начислении авансовых плате-

жей на сумму арендной платы, начисленной в виде текущего платежа, дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

На стоимость произведенных арендатором капитальных вложений в арендованные основные средства производится дооценка основных средств, которая приходуется по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет ведется по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

На сумму арендной платы, начисленной арендодателю, арендатор дебетует счета издержек производства и обращения (25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитует счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Перечисленные суммы арендной платы отражают по дебету счета 76 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета».

Начисление арендной платы за будущие периоды отражают по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» и кредиту счета 76. Текущие начисления арендной платы списываются с кредита счета 97 в дебет счетов издержек производства и обращения.

Если по условиям договора аренды капитальный ремонт основных средств производится арендатором и за его счет, то затраты на его осуществление списывают с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов в дебет счетов издержек производства или счета 97 «Расходы будущих периодов». Со счета 97 затраты частями списывают на счета издержек производства.

Если капитальный ремонт осуществляет арендатор за счет арендодателя, то затраты по его осуществлению относят в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с кредита счета 97 или соответствующих материальных и расчетных счетов (23 «Вспомогательные производства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и др.).

Договором аренды может быть предусмотрено осуществление капитальных вложений арендатором в арендованные основные средства. Капитальные вложения арендатора, осуществленные за счет арендодателя, списываются у него в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Если договором предусмотрены капитальные вложения в арендованные основные средства за счет средств арендатора, то по окончании срока аренды они безвозмездно передаются арендодателю. Передача оформляется бухгалтерскими записями на безвозмездную передачу основных фондов.

7.9. Учет лизинговых операций

Организация бухгалтерского учета лизинговых операций (финансовой аренды) осуществляется в соответствии с указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга.

Учет у лизингодателя. Затраты, связанные с осуществлением капитальных вложений по приобретению лизингового имущества, отражаются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств».

Лизинговое имущество приходуется по дебету счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» с кредита счета 08.

Передача лизингового имущества лизингополучателю отражается записями в аналитическом учете по счету 03.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество поставляется его продавцом непосредственно лизингополучателю, минуя лизингодателя, то указанные выше записи осуществляют в бухгалтерском учете транзитом на основании первичного учетного документа лизингополучателя.

В зависимости от условий договора лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или на балансе лизингополучателя.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то затраты лизингодателя по осуществлению лизинговой деятельности формируются в соответствии с ПБУ 10/99 и учитываются на счете 20 «Основное производство» с кредита материальных, расчетных и других счетов (10, 69, 70 и др.).

Начисление амортизации на полное восстановление лизингового имущества отражается по дебету счета 20 и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Ежемесячно учтенные на счете 20 расходы по лизинговому имуществу списывают с кредита этого счета в дебет счета 90 «Продажи».

Причитающаяся исходя из условий договора лизинга сумма лизинговых платежей отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетом 90 «Продажи». Поступление от лизингополучателя лизинговых платежей отражается по кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в корреспонденции со счетами учета денежных средств.

При возврате лизингового имущества и прекращении его исполь-ювания для лизинга его стоимость списывают с кредита счета 03 «До-содные вложения в материальные ценности» в дебет счета 01 «Основ-ше средства».

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передачу лизингового имущества

лизингодателем лизингополучателю оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам» - на сумму лизинговых платежей

Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности» - на стоимость лизингового имущества

Кредит счета 98 «Доходы будущих периодов» - на разницу между суммой лизинговых платежей и стоимостью лизингового имущества.

Поступающие по договору лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Одновременно на сумму поступивших платежей дебетуют счет 98 «Доходы будущих периодов» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При возврате лизингового имущества лизингодателю его остаточная стоимость приходуется по счету 03 «Доходные вложения в материальные ценности» с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

При возврате имущества с полностью погашенной стоимостью оно приходуется на счет 03 по условной оценке 1 руб.

Основные средства, сданные в аренду, учитывают на забалансовом счете ОН «Основные средства, сданные в аренду» в оценке, указанной в договорах аренды.

Аналитический учет по счету ОН ведут по арендаторам и по каждому объекту основных средств, сданных в аренду.

Учет у лизингополучателя. Если лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя поступившее лизинговое имущество учитывается на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства».

Начисленные лизингодателю лизинговые платежи отражаются по дебету счетов учета издержек производства и обращения (20, 26, 44) и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Задолженность по лизинговым платежам». При погашении задолженности дебетуют счет 76 и кредитуют счета учета денежных средств. При возврате лизингового имущества лизингодателю его стоимость списывают со счета 001.

При выкупе лизингового имущества его стоимость на дату перехода права собственности списывают с забалансового счета 001 и приходуют по дебету счета 01 «Основные средства» и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

В случае выкупа лизингового имущества до истечения срока договора лизинга досрочно начисленные платежи относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» или в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при решении использовать собственные источники) с кредита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства».

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то на стоимость поступившего лизингового имущества дебетуют счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», субсчет «Приобретение объектов основных средств», и кредитуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Арендные обязательства».

Стоимость поступившего лизингового имущества и затраты, связанные с его получением, списывают с кредита счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

Начисленные лизингодателю платежи отражают по дебету счета 76, субсчет «Арендные обязательства», и кредиту счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

Начисление амортизации по лизинговому имуществу осуществляют исходя из утвержденных норм амортизации или норм, увеличенных в связи с применением механизма ускоренной амортизации на коэффициент не выше 3. Начисленная амортизация отражается по дебету счетов учета издержек или обращения (20, 25, 26, 44 и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств».

Возврат лизингового имущества при условии полной выплаты лизинговых платежей отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом остаточную стоимость лизингового имущества списывают в дебет счета 91с кредита счета 01 «Основные средства».

Сумма амортизации по лизинговому имуществу списывается в дебет счета 02 с кредита счета 01 «Основные средства».

При выкупе лизингового имущества при условии погашения всей суммы лизинговых платежей на счетах 01 «Основные средства» и 02 «Амортизация основных средств» осуществляют внутреннюю запись по переходу лизингового имущества в собственные основные средства.

Досрочно начисленные платежи за лизинговое имущество относят в дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» или сяета 91 «Прочие доходы и расходы» (в случае принятия решения об использовании собственных источников) и кредит счета 02 «Амортизация основных средств». Одновременно указанная сумма отражается по дебету счета 76, субсчет «Задолженность по лизинговым платежам», и кредиту счета 76, субсчет «Арендные обязательства».

7.10. Учет доходных вложений в материальные ценности

Доходные вложения в материальные ценности - это инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду и напрокат. Имущество может передаваться в аренду и напрокат с правом выкупа после окончания срока аренды (договора на прокат) или на условиях возврата собственнику имущества.

Инвестиции в приобретение имущества, предназначенного для сдачи в аренду и напрокат, учитывают на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности». Этот счет предназначен для обобщения информации о наличии и движении вложений организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование с целью получения дохода.

Материальные ценности, предназначенные для сдачи в аренду и напрокат, принимаются к бухгалтерскому учету на счет 03 с кредита счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» по первоначальной стоимости, исходя из фактически произведенных затрат на их приобретение, включая расходы по доставке, монтажу, установке.

Передачу имущества в аренду (при условии учета сданного имущества на балансе организации-собственника) и напрокат отражают записями по счету 03.

По переданному в аренду и напрокат имуществу начисляют амортизацию, отражаемую по дебету счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) и кредиту счета 02 «Амортизация основных средств». Начисленная сумма амортизации по указанным объектам учитывается обособленно от суммы амортизации по остальным основным средствам.

При выбытии имущества, сданного в аренду и напрокат (продаже, списании, частичной ликвидации, безвозмездной передаче и т.п.), оно списывается со счетов 03 и 02 такими же бухгалтерскими записями, как и основные средства.

Для учета выбытия имущества, учитываемого на счете 03, к нему может открываться субсчет «Выбытие материальных ценностей». Дебет этого субсчета переносят первоначальную стоимость выбывающего объекта, а в кредит - сумму накопленной амортизации. Остаточную стоимость объекта списывают со счета 03 на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Бухгалтерские записи при выбытии имущества, предназначенно-Для сдачи в аренду, и предметов проката при использовании субсчета «Выбытие материальных ценностей»:

1) Дебет счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности», субсчет «Выбытие материальных ценностей» Кредит счета 03 «Доходные вложения в материальные ценности»	на первоначальную стоимость
2) Дебет счета 02 «Амортизация основных средств» Кредит счета 03, субсчет «Выбытие материальных ценностей»	на сумму амортизации
3) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 03, субсчет «Выбытие материальных ценностей»	на остаточную стоимость

При списании имущества, выбывшего в результате стихийных бедствий, остаточная стоимость имущества списывается в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Недостающие и испорченные объекты списывают на счет 84 «Недостачи и потери материальных ценностей».

Аналитический учет по счету 03 ведут по видам материальных ценностей, арендаторам и отдельным объектам материальных ценностей.

7.11. Инвентаризация основных средств

При инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи их полное наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Проверяется также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

При выявлении объектов, не принятых на учет, а также объектов, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам.

Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

Основные средства вносят в описи по наименованиям в соответствии с основным назначением объекта. Если объект подвергся вос-

становлению, реконструкции, расширению или переоборудованию и вследствие этого изменилось основное его назначение, то его вносят в опись под наименованием, соответствующим новому назначению.

Если комиссией установлено, что работы капитального характера (надстройка этажей, пристройка новых помещений и др.) или частичная ликвидация строений и сооружении (слом отдельных конструктивных элементов) не отражены в бухгалтерском учете, то необходимо по соответствующим документам определить сумму увеличения или снижения балансовой стоимости объекта и привести в описи данные о произведенных изменениях.

Машины, оборудование и транспортные средства заносятся в описи индивидуально с указанием заводского инвентарного номера, организации-изготовителя, года выпуска, назначения, мощности и др.

Однотипные предметы хозяйственного инвентаря, инструменты, станки и др. одинаковой стоимости, поступившие одновременно в одно из структурных подразделений организации и учитываемые на типовой инвентарной карточке группового учета, в описях приводятся по наименованиям с указанием количества этих предметов.

Основные средства, которые на момент инвентаризации находятся вне места нахождения организации (в дальних рейсах морские и речные суда, железнодорожный подвижной состав, автомашины; отправленные в капитальный ремонт машины и оборудование и др.), инвентаризируются до момента временного их выбытия.

На основные средства, не подлежащие восстановлению, инвентаризационная комиссия составляет отдельную опись с указанием времени ввода в эксплуатацию и причин, приведших эти объекты к непригодности (порча, полный износ и др.). Одновременно с инвентаризацией собственных основных средств проверяются основные средства, находящиеся на ответственном хранении и арендованные.

По указанным объектам составляется отдельная опись, в которой дается ссылка на документы, подтверждающие принятие этих объектов на ответственное хранение или в аренду.

Выявленные излишки основных средств приходуют по рыночной стоимости по дебету счета 01 «Основные средства» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При недостаче и порче объектов основных средств их остаточную стоимость списывают с кредита счета 01 «Основные средства» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», а сумму амортизации - с кредита счета 01 в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». При выявлении конкретных виновников недостающие или испорченные основные средства оценивают по продажным (рыночным) ценам, действовавшим в данной местности на день причинения ущерба, и списывают с кредита счета 94 в дебет счета 73 «Расчеты с персо-

налом по прочим операциям». Разницу между рыночной ценой и остаточной стоимостью основных средств отражают по дебету счета 94 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере погашения задолженности ее виновником соответствующую часть списывают со счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если конкретные виновники не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то недостающие и испорченные основные средства списывают у организаций с кредита счета 94 на финансовые результаты у коммерческой организации (счет 91) или увеличение расходов у некоммерческой организации.

7.12. Раскрытое информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ 6/01 в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию с учетом существенности как минимум следующая информация:

- о первоначальной стоимости и сумме начисленной амортизации по основным группам основных средств на начало и конец отчетного года;
- о движении основных средств в течение отчетного года по основным группам (поступление, выбытие и т.п.). Указанные сведения должны содержаться в разделе 3 «Амортизируемое имущество» приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) и в Справке к разделу 3.

Кроме того, в пояснительной записке к годовому отчету должна быть раскрыта следующая информация:

- о способах оценки объектов основных средств, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);
- о принятых организацией сроках полезного использования объектов основных средств (по основным группам);
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных по договору аренды;
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам объектов основных средств;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе государственной регистрации.

7.13. Задание - записать корреспонденции счетов по учету основных средств

№ л/л	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
Поступление основных средств			
1	Оприходованы основные средства, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал		
2	Оприходованы приобретенные основные средства		
3	Приняты безвозмездно поступившие основные средства		
4	Осуществлена переоценка основных средств (в сторону увеличения стоимости)		
5	Оприходованы выявленные при инвентаризации неучтенные основные средства		
6	Принят в эксплуатацию законченный строительством объект		
7	Отражено уменьшение стоимости основных средств при их переоценке		
Начисление амортизации основных средств			
8	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в основном и вспомогательном производствах		
9	Начислена амортизация по основным средствам, используемым в строительных работах		
10	Начислена амортизация по основным средствам, обслуживающим процесс реализации продукции		
11	Начислена амортизации по основным средствам, используемым в торговле		
12	Начислена амортизация по основным средствам непроизводственного назначения		
13	Осуществлена индексация суммы амортизации в результате переоценки основных средств (в сторону увеличения стоимости основных средств)		
14	Отражено уменьшение амортизации основных средств при их переоценке (в сторону уменьшения стоимости основных средств)		
Ремонт основных средств			
15	Отпущены материалы на ремонтные работы		
16	Начислена оплата труда по ремонтным работам		
17	Произведены начисления единого социального налога		
18	Отражены расходы по ремонту основных средств, выполненному ремонтным цехом		
19	Списываются затраты ремонтного цеха по выполненным ремонтным работам		

№	Операции	Корреспондир	
		Дебет	Кредит
20	Акцептован счет подрядчика за выполненные ремонтные работы Начислен НДС по счету подрядчика Создан резервный фонд на осуществление ремонтных работ		
21			
22			
22	Отражены расходы по ремонту при создании ремонтного фонда		

.Выбытие основных средств

27	Списана с баланса остаточная стоимость основных средств Списана сумма амортизации Отражены расходы, связанные с выбытием основных средств		
28	Оприходованы материалы от ликвидации основных средств по ценам возможного использования Поступила выручка от реализации основных средств		
29			
30	Начислен НДС на сумму выручки от реализации Переданы основные средства в счет вклада в уставный капитал другой организации Списана прибыль от выбытия основных средств Списан убыток от выбытия основных средств Списаны безвозмездно переданные основные средства Начислен НДС по безвозмездно переданным основным средствам Списан убыток от безвозмездного выбытия основных средств__ __		
31			
13			

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций							
	1	2	3	4	5	6	»7	8
Дебет	0801	01	0801	01	01	01	84	20,23 25,26
Кредит	7508	08	9808	83	91	08	01	02

Стороны	Номера операций							
	9	10	11	12	13	14	15	16
Дебет	08	44	44	29, 91	83	02	20, 23 25, 26	20, 23 25, 26
Кредит	02	02	02	02	02	84	10	70
Стороны	Номера операций							
	17	18	19	20	21	22	23	
Дебет	20, 23 25,26	23	20, 25 26	20, 23 25, 26	19	20,23 25,26	96	
Кредит	69	10, 25 26, 70 69 и др.	23	76	76	96	10, 70, 69 и др.	
Стороны	Номера операций							
	24	25	26	27	28	29	30	31
Дебет	97	20, 23, 25, 26	29, 91	91	02	91	10	51
Кредит	10, 70, 69 и др.	97	10, 70, 69 и др.	01	01	10,23, 70,69, 76 и др.	91	91
Стороны	Номера операций							
	32	33	34	35	36	37	38	
Дебет	91	58 02	91	99	91 02	91	99	
Кредит	68	01 01	99	91	01 01	68	91	

7.14. Вопросы и задания

1. Что такое основные средства?
2. Что является единицей учета основных средств?
3. Назовите виды основных средств.
4. Какими бухгалтерскими записями оформляют переоценку основных средств?
5. Какими документами оформляют движение основных средств?
6. Назовите основные реквизиты инвентарной карточки по учету основных средств.
7. Составьте бухгалтерские записи по поступлению основных средств.
8. Составьте бухгалтерские записи по выбытию основных средств.
9. Назовите способы начисления амортизации по основным средствам. В чем сущность каждого способа?

10. Будут ли производить амортизационные отчисления малые предприятия, применяющие упрощенную систему налогообложения?

11. Назовите основные варианты учета расходов по ремонту основных средств и укажите основные особенности каждого варианта.

12. Каковы особенности учета арендованных основных средств?

13. Каковы особенности учета лизингового имущества у лизингодателя?

14. Изложите порядок учета лизингового имущества лизингополучателем.

15. Каков порядок учета доходных вложений в материальные ценности?

Глава 8 Учет нематериальных активов

8.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов

В соответствии с ПБУ 14/2000 к нематериальным активам относят имущество, которое одновременно отвечает следующим условиям:

а) не имеет материально-вещественной (физической) структуры;

б) может быть идентифицировано (выделено, отделено) от другого имущества;

в) предназначено для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

г) используется в течение длительного времени (свыше 12 месяцев или в течение обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев);

д) не предполагается последующая перепродажа данного имущества;

е) способно приносить организации экономическую выгоду;

ж) имеются надлежаще оформленные документы, подтверждающие существование самого актива и исключительные права организации на результаты интеллектуальной деятельности (патенты, свидетельства, другие охранные документы и т.п.).

В соответствии с перечисленными условиями к нематериальным активам относят следующие объекты интеллектуальной собственности:

- исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель;
- исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных;
- имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем;
- исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров;
- исключительное право патентообладателя на селекционные достижения.

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

Организационные расходы состоят из затрат по оплате услуг консультантов, рекламы, по подготовке документации, регистрационных

сборов и других расходов организации в период ее создания до момента регистрации.

Следует отметить, что в состав организационных расходов, включаемых в нематериальные активы, входят расходы, связанные с образованием юридического лица и признанные в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный капитал.

Расходы организации, связанные с необходимостью переоформления учредительных и иных документов (расширение организации, изменение видов деятельности, представление образцов подписей должностных лиц и пр.) изготовления новых штампов, печатей и т.п., включают в состав общехозяйственных расходов организаций и отражают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Организации, изменяющие организационно-правовую форму, указанные расходы производят за счет прибыли.

Деловая репутация организации - это разница между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и балансовой стоимостью ее имущества. При приобретении объектов приватизации на аукционе или по конкурсу деловая репутация организации определяется как разница между покупной ценой, уплачиваемой покупателем, и оценочной (начальной) стоимостью проданной организации.

Объектом нематериальных активов является положительная деловая репутация, которая рассматривается как надбавка к цене, уплачиваемая покупателем в ожидании будущих экономических выгод.

Отрицательная деловая репутация рассматривается как скидка с цены, предоставляемая покупателю, и учитывается как доходы будущих периодов.

Оценка нематериальных активов. В учете и отчетности нематериальные активы отражают по первоначальной и остаточной стоимости. Отдельно отражают амортизацию нематериальных активов.

Первоначальная стоимость определяется для объектов:

- внесенных в счет вкладов в уставный каптал (фонд) - по договоренности сторон (согласованной стоимости);
- приобретенных за плату у других организаций и лиц - по фактически произведенным затратам на приобретение объектов и доведение их до состояния, пригодного к использованию;
- полученных безвозмездно от других организаций и лиц - по рыночной стоимости на дату оприходования.

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 и общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

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 ЦБ РФ, действующему на дату приобретения объекта.

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

8.2. Документальное оформление движения нематериальных активов

В настоящее время отсутствуют какие-либо рекомендации по документальному оформлению движения нематериальных активов. Поэтому организации должны сами разрабатывать формы соответствующих документов исходя из Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете и Закона о бухгалтерском учете, определивших перечень обязательных реквизитов в документах, и особенностей учитываемых объектов.

В соответствии с особенностями нематериальных активов в документах по их поступлению и выбытию должна быть дана их характеристика, указаны порядок и срок использования, первоначальная стоимость, норма амортизации, дата ввода и вывода из эксплуатации и некоторые другие реквизиты. Особое внимание следует обратить на правильность перехода права на владение нематериальными активами. Например, приобретение права на объекты, охраняемые патентным правом (изобретения, полезные модели и др.), должно подтверждаться соответствующими лицензионными договорами, зарегистрированными в Патентном отделе. Приобретенные права должны быть оформлены договорами с юридическими или физическими лицами.

Особенностью некоторых нематериальных активов как объектов учета является необходимость принятия мер по их защите. С этой целью целесообразно разработать особые внутренние правила охраны таких объектов, предусмотрев в них список лиц, имеющих право на ознакомление с ними, обязательства этих лиц не разглашать соответствующие сведения и свои должностные инструкции, а также другие необходимые сведения.

8.3. Синтетический и аналитический учет поступления и создания нематериальных активов

Синтетический учет нематериальных активов осуществляют на счетах 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», субсчет 2 «НДС по приобретенным нематериальным активам», и счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Счет 04 активный, предназначен для получения информации о наличии и движении нематериальных активов, принадлежащих организации на правах собственности, а также о расходах организации на НИОКР. Учет нематериальных активов на счете 04 осуществляют в первоначальной оценке. По некоторым видам нематериальных активов со счета 04 списывают на счета затрат начисленную амортизацию по этим активам.

На счете 05 «Амортизация нематериальных активов» отражают начисление и списание (при выбытии) амортизации по тем видам нематериальных активов, по которым погашение их стоимости производится с использованием счета 05.

Основные виды поступления нематериальных активов:

- их приобретение;
- создание своими силами и с привлечением сторонних исполнителей на договорной основе;
- приобретение на условиях обмена;
- поступление в счет вклада в уставный капитал организации;
- безвозмездное поступление;
- поступление нематериальных активов для осуществления совместной деятельности.

Расходы по приобретению и созданию нематериальных активов относятся к долгосрочным инвестициям и отражаются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита расчетных, материальных и других счетов. После принятия на учет приобретенных или созданных нематериальных активов они отражаются по дебету счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08.

Поступление нематериальных активов в порядке бартера (обмена) также первоначально отражают на счете 08 с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» с последующим оприходованием по дебету счета 04 с кредита счета 08. Переданные в порядке бартера объекты имущества списывают с кредита соответствующих счетов (01, 10, 12, 40 и др.) в дебет счетов продажи (90, 91).

Нематериальные активы, внесенные учредителями или участниками в счет их вкладов в уставный капитал, целесообразно отражать на счете 08 (по аналогии с основными средствами).

При этом задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал отражают по дебету счета 75 «Расчеты с учредителями» и кредиту счета 80 «Уставный капитал». На стоимость поступивших в счет вклада в уставный капитал нематериальных активов составляют бухгалтерские записи.

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит счета 75
«Расчеты с учредителями»

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»
Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Безвозмездно полученные нематериальные активы приходуются по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов», субсчет 2 «Безвозмездные поступления». Со счета 08 первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счет 04 «Нематериальные активы».

Стоимость безвозмездно полученных нематериальных активов, учтенная на субсчете 2 «Безвозмездные поступления» счета 98, в дальнейшем списывается ежемесячно в размере начисленных сумм амортизационных отчислений по объекту в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Порядок учета нематериальных активов, поступивших для осуществления совместной деятельности, будет рассмотрен в разделе, посвященном учету совместной деятельности.

При покупке организации вложения в приобретаемые внеоборотные активы отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Положительная деловая репутация записывается в дебет счета 04 «Нематериальные активы» с кредита счета 08. Отрицательная деловая репутация отражается по дебету счета 76 и кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов».

Основными видами выбытия нематериальных активов являются их продажа, списание вследствие непригодности, безвозмездная передача, передача нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций.

При выбытии нематериальных активов в результате их продажи, списания, безвозмездной передачи вся сумма накопленной амортизации списывается в дебет счета 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счета 04 «Нематериальные активы». Остаточная стоимость нематериальных активов списывается со счета 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списываются также все расходы, связанные с выбытием нематериальных активов, и сумма НДС по проданным и безвозмездно переданным нематериальным активам. По кредиту счета 91 отражается сумма выручки от продажи или другого дохода от выбытия нематериальных активов.

Финансовый результат от выбытия нематериальных активов формируется на счете 91 и затем списывается со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки». При этом если сумма выручки от продажи нематериальных активов превышает их остаточную стоимость и расходы, связанные с выбытием, то разницу списывают в дебет счета 91 и кредит счета 99. Если же остаточная стоимость выбывших нематериальных активов не возмещается выручкой от их реализации, то разницу между ними списывают с кредита счета 91 в дебет счета 99.

Обороты по продаже и безвоздмездной передаче нематериальных активов облагаются НДС.

При безвозмездной передаче нематериальных активов плательщиком НДС является передающая сторона (принимающая сторона уплачивает налог на прибыль). Облагаемый оборот определяется исходя из средней цены продажи (без учета НДС), но не ниже остаточной стоимости нематериальных активов.

При передаче нематериальных активов в счет вклада в уставные капиталы других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества остаточная стоимость нематериальных активов списывается с кредита счета 04 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Сумма амортизации по переданным нематериальным активам списывается в дебет счета 05 с кредита счета 04.

Превышение согласованной стоимости над остаточной стоимостью по переданным нематериальным активам отражают по дебету счета 58 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Обратная разница учитывается по дебету счета 91 и кредиту счета 58.

На счете 04 «Нематериальные активы» обособленно учитываются расходы организации на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации. Указанные расходы принимаются к бухгалтерскому учету на счете 04 «Нематериальные активы» в сумме фактических затрат, при этом дебетуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспенден-ции с кредитом счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

При списании в установленном порядке расходов на НИОКР, результаты которых используются для производственных либо управленческих нужд организации, на расходы по обычным видам деятельности кредитуется счет 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат (20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и т.д.).

При прекращении использования результатов НИОКР в производстве продукции либо для управленческих нужд суммы расходов, не отнесенные на расходы по обычным видам деятельности, списываются в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» в корреспонденции с кредитом счета 04 «Нематериальные активы».

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов, а также по видам расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы. При этом ведение аналитического учета должно обеспечивать возможность получения данных о наличии и движении, нематериальных активов, а также сумм расходов по научно-исследовательским, опытно-конструкторским и технологическим работам.

Аналитический учет нематериальных активов осуществляют в *карточке учета нематериальных активов.* Карточка применяется для учета всех видов нематериальных активов. Открывается она на каждый объект в отдельности.

На лицевой стороне карточки указывают полное наименование и назначение объекта, первоначальную стоимость, срок полезного использования, норму и сумму начисленной амортизации, дату постановки на учет, способ приобретения, документ о регистрации и основные сведения по выбытию объекта (номер и дата документа, причина выбытия, сумма выручки от реализации).

На оборотной стороне карточки изложена характеристика объекта нематериальных активов.

8.4 Учет амортизации нематериальных активов

Нематериальные активы используются длительное время, и в течение этого времени их стоимость равномерно (ежемесячно) переносится на производимую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги путем начисления по ним амортизации. Величина амортизационных отчислений исчисляется ежемесячно по нормам, установленным самой организацией исходя из первоначальной или остаточной стоимости нематериальных активов и срока их полезного использования (но не свыше срока деятельности организации). Срок полезного действия нематериальных активов определяется самой организацией; при затруднениях в установлении этого срока он принимается за 20 лет. По окончании срока полезного использования нематериальных активов амортизацию по ним не начисляют.

По объектам, по которым погашается их стоимость, амортизация начисляется одним из следующих способов:

- линейный способ - исходя из норм, начисленных организацией на основе срока их полезного использования;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

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

По аналогии с основными средствами начисление амортизации по нематериальным активам целесообразно начинать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем ввода объектов в эксплуатацию, и прекращать с 1-го числа месяца, следующего за месяцем выбытия из эксплуатации.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражают в бухгалтерском учете двумя способами:

- накоплением начисленных сумм на отдельном счете;
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта.

При первом способе при начислении амортизации по нематериальным активам дебетуют счета издержек производства или обращения (23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы» и др.) и кредитуют счёт 05 «Амортизация нематериальных активов».

При втором способе первоначальная стоимость нематериальных активов списывается на счета издержек производства или обращения непосредственно со счета 04 «Нематериальные активы». Этот способ отражения амортизационных отчислений применяют по организационным расходам и положительной деловой репутации организации. Они амортизируются в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

После полного списания первоначальной стоимости объектов при втором способе отражения амортизационных отчислений эти объекты отражаются в учете в условной оценке с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

Погашение стоимости отдельных видов нематериальных активов может не производиться. Как правило, это активы, стоимость которых со временем не уменьшается, либо активы, использование которых приносит постоянную и неуменьшающуюся прибыль, товарные знаки, ноу-хау и некоторые другие. Амортизация не начисляется также по нематериальным активам некоммерческих организаций.

8.5. Раскрытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности

В бухгалтерской отчетности по общей величине нематериальных активов, а также по отдельным их видам содержатся сведения о первоначальной стоимости нематериальных активов на начало и конец отчетного периода (ф. № 1) и о их движении (раздел 3 «Амортизируемое имущество», ф. № 5). В справке к разделу 3 ф. № 5 приведены данные о сумме амортизации нематериальных активов и о стоимости неамортизируемых нематериальных активов.

В составе информации об учетной политике организации в соответствии с ПБУ 14/2000 подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не
- за денежные средства;
- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов (по отдельным группам);
- о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;
- о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений по нематериальным активам.

8.6. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям движения нематериальных активов

№ п/п	Операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
1	Оприходованы нематериальные активы, внесенные учредителями в счет вклада в уставный капитал		
2	Получены безвозмездно нематериальные активы		
3	Приобретены нематериальные активы. Сумма НДС по приобретенным нематериальным активам		
4	Отражены расходы по доведению нематериальных активов до состояния, пригодного к использованию		
5	Оприходованы нематериальные активы		
6	Оплачены приобретенные нематериальные активы		
7	Списывается сумма НДС по оприходованным нематериальным активам		
8	Начислена амортизация по нематериальным активам производственного назначения		
9	Начислена амортизация по нематериальным активам непроизводственного назначения		
10	Отражена разница между покупной и оценочной стоимостью купленнной организации		
11	Начислена амортизация по объектам: используемым в капитальном строительстве; обслуживающим процесс реализации продукции; используемым в торговой деятельности		

№ л/л	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
12	Реализованы нематериальные на остаточную стоимость на сумму амортизации на расходы по выбытию на сумму выручки на сумму НДС на сумму прибыли на сумму убытка		
13	Переданы нематериальные активы в счет вклада в уставные капиталы других организаций: на остаточную стоимость на сумму амортизации на стоимость консультационных на превышение договорной суммы над остаточной стоимостью на сумму прибыли от передачи на сумму убытка от передачи		
14	Переданы безвозмездно ные активы на остаточную стоимость на сумму амортизации на расходы по передаче на сумму НДС' на сумму убытка		

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Дебет	0804	0804	08 19	08	04	60, 76	68	20,23 25,26
Кредит	7508	9808	60, 76 60, 76	60,76 70,69 и др.	08	51,52 и др.	19	05

Стороны счета	Номера операций							
	9	10	11	12				
Дебет	29,91	08 04	08,44	91	05	91	51,52	91
Кредит	05	7608	05	04	04	70, 69, 76 и др.	91	68

Стороны счета	Номера операций							
	12		13					
Дебет	91	99	58	05	58	58	91	99
Кредит	99	91	04	04	76	91	99	91

Стороны счета	Номера операций							
		14						
Дебет		91	05	91	91	99		
Кредит		04	04	70, 69, 76 и др.	68	91		

8.7. Вопросы и задания

1. Назовите условия отнесения имущества к нематериальным активам.
2. Перечислите объекты интеллектуальной собственности, включаемые в состав нематериальных активов.
3. Дайте определение положительной и отрицательной деловой репутации организации.
4. В какой оценке отражаются нематериальные активы в отчетности?
5. Составьте бухгалтерские записи по:

- приобретению;
- созданию;
- безвозмездному поступлению нематериальных активов.

6. Составьте бухгалтерские записи по продаже нематериальных активов.
7. По каким видам нематериальных активов амортизационные отчисления отражают путем уменьшения их первоначальной стоимости?
8. Составьте бухгалтерские записи по начислению амортизации по нематериальным активам, используемым в основной деятельности организации.
9. По каким видам нематериальных активов не начисляют амортизацию?
10. Какая информация по нематериальным активам должна подлежать раскрытию в бухгалтерской отчетности?

Глава 9
Учет материально-производственных запасов

9.1. Материально-производственные запасы, их классификация

В бухгалтерском учете в качестве ***материально-производственных запасов*** (МПЗ) принимаются активы:

- используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);
- предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);
- используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.). Основная часть МПЗ используется в качестве предметов труда и в производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции.

Классификация материалов. В зависимости от роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их разделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье и основные материалы - предметы труда, из которых изготовляют продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельскохозяйственного хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко и др.), а материалами - продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.).

Вспомогательные материалы используют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или же для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (специи в колбасном производстве, смазочные, обтирочные материалы и др.).

Следует иметь в виду, что деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного на производство различных видов продукции.

Покупные полуфабрикаты - сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т.е. составляют их материальную основу.

Возвратные отходы производства - остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка и др.).

Из группы вспомогательных материалов отдельно выделяют в связи с особенностью их использования топливо, тару и тарные материалы, запасные части.

Топливо подразделяют на технологическое (для технологических целей), двигательное (горючее) и хозяйственное (на отопление).

Тара и *тарные материалы* - предметы, используемые для упаковки, транспортировки, хранения различных материалов и продукции (мешки, ящики, коробки). *Запасные части* используют для ремонта и замены износившихся деталей машин и оборудования.

Инвентарь и хозяйственные принадлежности - это часть МПЗ организации, используемая в качестве средств труда в течение не более 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев (инвентарь, инструменты и др.).

Кроме того, материалы классифицируют по техническим свойствам и делят на группы: черные и цветные металлы, прокат, трубы и др.

Указанные классификации производственных запасов используют для построения синтетического и аналитического учета, а также составления статистического отчета об остатках, поступлении и расходе сырья и материалов в производственно-эксплуатационной деятельности.

Для учета МПЗ применяют следующие синтетические счета:

- 10 «Материалы»;
- 11 «Животные на выращивании и откорме»;
- 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»;
- 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»;
- 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»;
- 41 «Товары»;
- 43 «Готовая продукция»;
- забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию», забалансовый счет «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию». Как уже указывалось, к счету «Материалы» могут быть открыты

следующие субсчета:

- 1 «Сырье и материалы»;

- 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»;
- 3 «Топливо»;
- 4 «Тара и тарные материалы»;
- 5 «Запасные части»;
- 6 «Прочие материалы»;
- 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»;
- 8 «Строительные материалы»;
- 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.;
- 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»;
- 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности подразделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают их в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником. В номенклатуре-ценнике указывают также твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

При использовании в учете ЭВМ содержание номенклатуры-ценника можно существенно расширить, вводя в него показатели нормы запаса, номеров синтетических счетов и субсчетов и некоторые другие постоянные признаки.

Единицей учета материальных ценностей является каждый вид, сорт, марка, размер материалов, т.е. каждый номенклатурный номер.

9.2. Оценка материально-производственных запасов

МПЗ принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

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

Затраты по доведению материально-производственных запасов до состояния, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях, включают затраты организации по доработке и улучшению технических характеристик полученных запасов, не связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Фактическая себестоимость МПЗ при их изготовлении силами организации складывается из фактических затрат, связанных с производством данных запасов.

фактическая себестоимость МПЗ, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, определяется исходя из их денежной оценки, согласованной учредителями (участниками) организации; полученных организацией по договору дарения или безвозмездно -исходя из их рыночной стоимости на дату оприходования; приобретенных в обмен на другое имущество (кроме денежных средств) - исходя из стоимости обмениваемого имущества, которая устанавливается исходя из цены, по которой в сравниваемых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных ценностей.

МПЗ, на которые текущая рыночная стоимость в течение года снизилась либо которые морально устарели, полностью или частично потеряли свое первоначальное качество, отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к бухгалтерскому учету на забалансовые счета в оценке, предусмотренной в договоре.

Оценка МПЗ, стоимость которых при приобретении определена в иностранной валюте, производится в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия запасов к бухгалтерскому учету.

Материальные ценности отражают на синтетических счетах по фактической себестоимости их приобретения (заготовления) или учетным ценам. В качестве учетных цен на материалы применяются:

- договорные цены;
- фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или отчетного периода (отчетного года);
- планово-расчетные цены;
- .средняя цена группы материалов.

Фактическая себестоимость материально-производственных ресурсов определяется исходя из затрат на их приобретение, включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов, начисленных процентов по заемным средствам, привлекаемым для приобретения запасов (до их принятия к учету), наценки (надбавки), комиссионного вознаграждения, уплаченного снабженческим, внешнеэкономическим организациям, таможенных пошлин, расходов на транспортировку, хранение и доставку материальных запасов до места их использования, если они не включены в цену приобретения, затрат по доведению запасов до состояния, пригодного к использованию в запланированных ценах, иных затрат, непосредственно связанных с приобретением материально-производственных запасов.

Фактические затраты по приобретению МПЗ определяются с учетом суммовых разниц, возникающих до принятия запасов к учету, в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Исчисление фактической себестоимости заготовления каждого вида сырья и материалов требует значительных затрат труда и времени. Поэтому фактическую себестоимость заготовления исчисляет лишь небольшая часть организаций по основным видам сырья или материалов. В большинстве организаций текущий учет материальных ценностей ведут по учетным ценам.

При синтетическом учете материальных ценностей по фактической себестоимости отклонения фактической себестоимости материалов от средней покупной цены или от плановой себестоимости учитывают на отдельных аналитических счетах по группам материалов.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам отклонения фактической себестоимости материальных ценностей от стоимости их по учетным ценам учитывают на синтетическом счете 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

По себестоимости каждой единицы оценивают МПЗ, используемые организацией в особом порядке (драгоценные металлы, драгоценные камни и т.п.), или запасы, которые не могут быть обычным образом заменены на другие.

При отпуске материалов по себестоимости каждой единицы можно использовать два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене.

Применение второго (упрощенного) варианта допускается при невозможности непосредственного отнесения транспортно-заготови-тельных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае разница между фактической себестоимостью приобретенных запасов и их стоимостью по договорным ценам распре-

деляется пропорционально стоимости отпущенных материалов по договорным ценам.

Средняя себестоимость определяется по каждому виду (группе) запасов как частное от деления общей себестоимости вида (группы) запасов на их количество, соответственно складывающихся из себестоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим запасам в течение месяца.

Первый и второй способы оценки материальных ресурсов являются традиционными для отечественной учетной практики. В течение отчетного месяца материальные ресурсы списывают на производство (как правило, по учетным ценам), а в конце месяца списывают соответствующую долю отклонений фактической себестоимости материальных ресурсов от стоимости их по учетным ценам.

При методе ФИФО применяют правило: первая партия на приход - первая в расход. Это означает, что независимо от того, какая партия материалов отпущена в производство, сначала списывают материалы по цене (себестоимости) первой закупленной партии, затем по цене второй партии и т.д. в порядке очередности, пока не будет получен общий расход материалов за месяц.

При методе ЛИФО применяют другое правило: последняя партия на приход - первая в расход, т.е. сначала списываются материалы по себестоимости последней партии, затем по себестоимости предыдущей и т.д.

Пример оценки расхода 100 ед. материалов по методам средней себестоимости, ФИФО и ЛИФО представлен в табл. 9.1.

Таблица 9.1

ОЦЕНКА МАТЕРИАЛОВ ПО МЕТОДАМ СРЕДНЕЙ СЕБЕСТОИМОСТИ, ФИФО И ЛИФО

Показатели	*Количество единиц, шт.*	*Цена за единицу, руб.*	*Сумма, руб.*
1 Остаток материалов на01.03.200 г.	20	10	200
2. Поступили материалы:			
первая партия	30	10	300
вторая партия	20	12	240
третья партия	40	15	600
3. Итого за месяц	90	X	1140
4. Всего с остатком на начало месяца	110	12, 18	1340
5. Расходы материалов за месяц:			
а) по способу средней себестоимости	100	12, 18	1218

Окончание табл. 9.1

Показатели	*Количество единиц, шт.*	Цена за *единицу, руб.*	*Сумма, руб.*
б) по методу ФИФО:			
первая партия	50	10	500
вторая партия	20	12	240
третья партия	30	15	450
Итого за месяц	100	X	1190
в) по методу ЛИФО:			
первая партия	40	15	600
вторая партия	20	12	240
третья партия	40	10	400
Итого за месяц	100	X	1240
6. Остаток материалов на01.04.200_г:			
а) по способу средней себестоимости	10	12,20	122
б) по методу ФИФО	10	15	150
в) по методу ЛИФО	10	10	100

Применение указанных методов оценки материальных ресурсов ориентирует предприятие на организацию аналитического учета материалов по отдельным партиям (а не только по видам материалов). Можно оценить израсходованные материалы расчетным путем, используя следующую формулу:

$$Р = О_н + П - О_к,$$

где Р - стоимость израсходованных материалов; $О_н$ и $О_к$- стоимость соответственно начального и конечного остатков материалов; П - поступление за месяц.

Оценка МПЗ на конец отчетного периода производится в зависимости от принятого способа оценки запасов при их выбытии (кроме, товаров, учитываемых по продажной стоимости).

9.3. Документальное оформление поступления и расхода материальных запасов

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств и собственного производства.

Поступающие в организацию материалы оформляют бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю расчетные и другие сопроводительные документы: платежное требование (в двух экземплярах: один непосредственно покупателю, другой - через банк), товарно-транспортные накладные, квитанцию к железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы, свя-

занные с поступлением материалов, поступают в бухгалтерию, где проверяется правильность их оформления, после чего их передают ответственному исполнителю по снабжению.

В отделе снабжения по поступающим документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и др. договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, отдел снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. С этой целью в отделе снабжения ведут ***Журнал учета поступающих грузов,*** в котором указывают регистрационный номер, дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза, номер и дату приходного ордера или акта о приемке запроса о розыске груза. В примечаниях делают отметку об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные требования из отдела снабжения передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций - экспедитору для получения и доставки материалов.

Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется ***коммерческий акт,*** который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику.

Для получения материалов со склада иногородних поставщиков экспедитору выдают ***наряд*** **и** ***доверенность,*** в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад предприятия и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют ***приходными ордерами.*** Приходный ордер подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ценности приходуют в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять оприходование материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся ос-

новные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет ***акт о приемке материалов,*** который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации. Акт составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют ***товарно-транспортную накладную,*** которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах: первый из них служит основанием для списания материалов у грузоотправителя; второй - для оприходования материалов получателем; третий - для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и др. оформляют одно- или многострочными ***требованиями-накладными,*** которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах: первый является основанием для списания материалов с цеха-сдатчика, второй направляется на склад и используется в качестве приходного документа. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании ***акта об оприходовании материальных ценностей,*** полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций и кооперативов, на колхозном рынке или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является ***товарный счет*** или ***акт (справка),*** составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов и цены, а также данных паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Важным условием контроля за рациональным использованием материалов являются их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются отделами снабжения на основе данных планового отдела об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции.

Все службы предприятия должны иметь список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада материалов, а также выдавать разрешение на вывоз их с предприятия. Отпускаемые материалы должны быть точно взвешены, измерены и подсчитаны.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют ***лимитно-заборными картами.*** Они выписываются в двух или трех экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на один месяц. Могут применяться квартальные лимитно-заборные карты с отрывными месячными талонами на фактический отпуск. В них указывают вид операций, номер склада, отпускающего материалы, цех-получатель, шифр затрат, номенклатурный номер и наименование отпускаемых материалов, единицу измерения и лимит месячного расхода материалов, который исчисляют в соответствии с производственной программой на месяц и действующими нормами расхода.

Один экземпляр лимитно-заборной карты вручают цеху-получателю, другой - складу. Кладовщик записывает количество отпущенного материала и остаток лимита в обоих экземплярах карты и расписывается в карте цеха-получателя. Представитель цеха расписывается в получении материалов в карте, находящейся на складе.

Лимитно-заборная карта может выписываться в одном экземпляре. В этом случае получатель расписывается в получении материалов непосредственно в карте складского учета, а в лимитно-заборной карте расписывается лицо, ответственное за отпуск материалов со склада.

Отпуск материалов со складов производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного *требования-накладной* на замену (дополнительный отпуск материалов). При замене в лимитно-заборной карте заменяемого материала делают запись «Замена, смотри требование №_» и Уменьшают остаток лимита. Не использованные в производстве и возвращенные на склад материалы записывают в лимитно-заборную карту без составления каких-либо дополнительных документов.

Применение лимитно-заборных карт значительно сокращает количество разовых документов. Расчеты лимитов и выписка лимитно-

заборных карт на современных вычислительных машинах позволяет повысить обоснованность исчисляемых лимитов и уменьшить трудоемкость составления карт.

Если материалы со склада отпускаются нечасто, то их отпуск оформляют ***одно-*** или ***многострочными требованиями-накладными на отпуск материалов,*** которые выписываются цехом-получателем в двух экземплярах: первый, с распиской кладовщика, остается в цехе, второй, с распиской получателя - у кладовщика.

Для учета движения материалов внутри предприятия применяют ***однострочные*** или ***многострочные требования-накладные.*** Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте с распиской получателя, а второй с распиской лица, отпускающего ценности, передается получателю ценностей.

Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют ***накладными на отпуск материалов на сторону,*** которые выписывает отдел снабжения, как правило, в трех экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов: первый экземпляр остается на складе и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов, второй передается получателю материалов, а третий - в бухгалтерию. Если материалы отпускаются с последующей оплатой, то первый экземпляр служит также для выписки бухгалтерией расчетно-платежных документов.

При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют ***товарно-транспортную накладную.***

Списание материалов оформляют ***актом на списание материалов,*** который составляется специально созданной комиссией, с участием материально ответственного лица.

Вместо первичных документов по расходу материала можно использовать ***карточки учета материалов.*** С этой целью представители цехов-получателей расписываются в получении материалов в самих карточках, которые становятся в связи с этим оправдательными документами. При этом в карточках проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

На фактически израсходованные материалы подразделение-получатель материалов составляет ***акт расхода,*** в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы мате-

риалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают количество изготовленной продукции либо объем выполненных работ. Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют ***отчеты о наличии и движении материальных ценностей*** и передают их в бухгалтерию.

В небольших организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг осуществляется без оформления специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции. Акты составляются, как правило, подекадно работником предприятия, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

9.4. Учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии

Учет производственных запасов на складах. Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами на предприятиях создаются специализированные склады для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей и других материалов. Кроме центральных заводских складов в различных структурных подразделениях предприятия могут быть кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой.

На складах (кладовых) материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом. Его

принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия с обязательным заклю-чением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей (ТМЦ) и передачи их по акту, утвержденному руководителем организации.

На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик ***заполняет материальный ярлык*** и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указывают наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия материалов.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в ***карточках учета материалов.*** На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении.

Карточки открывают в бухгалтерии или вычислительном центре и записывают в них номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену и лимит. После этого карточки передают на склад, и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов.

Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных и др.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы запасов, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения.

Ведение учета материалов допускается также **в *книгах учета материалов,*** которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета.

В условиях автоматизации учетных работ и автоматизированного сютдского хозяйства вместо карточек складского учета применяют систематически составляемые машинограммы-ведомости движения и остатков материалов. В них на основании первичных документов отражают те же данные, что и в карточках складского учета. Однако в отличие от многочисленных карточек машинограммы-ве-

домости ведут лишь по складам и материально ответственным лицам. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе и оперативного управления производством.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов.

В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных предприятиях (пункты, отделения, заводы) материально ответственные лица (заведующие пунктами и отделениями, мастера заводов) составляют месячные ***отчеты о наличии движения материальных ценностей*** и представляют их в бухгалтерию.

При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов. Вместе с тем упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Учет материалов в бухгалтерии. Все первичные документы по движению материалов со складов и подразделений организации поступают в бухгалтерию, где они после соответствующего контроля формируются в пачки и передаются затем в вычислительный центр (ВЦ). Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять действенный контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операции по движению материалов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену).

Первичные документы по движению материалов могут передаваться сразу в ВЦ, минуя бухгалтерию. В этом случае контроль первичных документов осуществляется работниками ВЦ.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом.

При использовании оборотных ведомостей применяют два варианта учета материалов.

При первом варианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по

итоговым данным всех карточек составляют ***количественно-суммовые оборотные ведомости материалов*** по каждому складу и подразделению. В каждой оборотной ведомости выводят итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу или подразделению.

На основе указанных оборотных ведомостей составляют ***сводную оборотную ведомость,*** **в** которую переносят итоги указанных оборотных ведомостей по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом. Сводные оборотные ведомости сверяют с данными синтетического учета.

При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражениях по каждому складу отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов. На основании указанных оборотных ведомостей составляют сводные оборотные ведомости. При втором варианте трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Но учет и в этом случае остается громоздким, так как в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивен ***сальдовый метод*** учета материалов. При сальдовом методе бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах.

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в **сальдовую ведомость** (без оборотов прихода и расхода). После проверки и визирования работником бухгалтерии сальдовую ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

На основании указанных сальдовых ведомостей составляют ***сводную сальдовую ведомость,*** **в** которую переносят итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам, складам, подразделениям.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют ***ведомости движения материалов*** (накопительные ведомости). Они составляются по каждому складу (подразделению) отдельно по приходу и расходу материалов, и учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам. По окончании месяца в ведомостях подсчитывают итоги оборотов за месяц в разрезе групп материалов по субсчетам и синтетическим счетам по каждому складу или подразделению.

Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесячно переносят в ***сводную ведомость движения материалов,*** в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам.

Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с показателями аналитического учета, т.е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Организации могут составлять ***ведомость распределения материалов,*** в которой указывают корреспондирующие счета и субсчета по каждому направлению расхода материалов (в стоимостной оценке). В ведомости указывают транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой.

При автоматизированном учете все учетные регистры составляются при помощи вычислительной техники. Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование следующих основных учетных регистров:

- оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения;
- ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам;
- оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути;
- оборотная ведомость движения материалов по неотфактурованным поставкам.

9.5. Синтетический учет материально-производственных запасов

Синтетический учет МПЗ ведут, как уже отмечалось, на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Перечень субсчетов, которые могут быть открыты к счету 10 «Материалы», указан в п. 9.1. Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» отдельные субсчета для учета семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых в борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и др.

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам.

При учете материалов по фактической себестоимости в дебет материальных счетов относят все расходы по их приобретению.

При поступлении материалов дебетуют материальный счет 10 «Материалы» и кредитуют:

- счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транс-портно-заготовительными расходами;
- счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным и водным) организациям;
- счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм;
- счет 20 «Основное производство» - на стоимость возвратных отходов;
- другие счета.

Материальные ценности, полученные от разборки списанных основных средств, и излишки материалов, выявленные при инвентаризации, оценивают по рыночной стоимости и приходуют по дебету счета 10 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Материалы, полученные по договору дарения и безвозмездно, принимаются на учет по рыночной стоимости по дебету счета 10с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере списания безвозмездно полученных материалов на счета учета затрат и по другим причинам выбытия (на счета 20, 23, 25, 26, 97 и др. с кредита счета 10) их стоимость списывается со счета 98 в кредит счета 91.

Сельскохозяйственные организации отражают продукцию собственного производства текущего года на счете 10 «Материалы» в течение года по плановой себестоимости (дебет счета 10, кредит счета 20 «Основное производство»). После составления годовой отчетной калькуляции плановую себестоимость материалов корректируют до фактической себестоимости способом «красное сторно» (если фактическая себестоимость оказалась ниже плановой) или способом дополнительных проводок (если фактическая себестоимость выше плановой).

При приемке материалов от поставщиков могут быть выявлены излишки или недостачи фактически поступившего количества материалов по сравнению с документальными данными, оформляемые актом. Излишки приходуют по акту и расценивают по учетным ценам организации или по отпускным ценам. Затем отдел снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выслать платежное требование на стоимость излишков.

Порядок учета недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов, изложен в п. 9.6 данной главы.

Аналитический учет поступления материалов в значительной мере зависит от выбора учетной цены. Если в качестве учетных цен применяют средние покупные цены, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по средним ценам. Наценки сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительные расходы по всем поступившим материалам учитывают на одном аналитическом счете «Транспортно-заготовительные расходы и наценки снабженческих и сбытовых организаций».

Если учетной ценой служит плановая себестоимость материалов, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости, а разницу между фактической и плановой себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете «Отклонения фактической себестоимости от плановой».

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по учетным ценам. При этом составляют следующую бухгалтерскую проводку:

Дебет счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству);
Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам);
Дебет других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.);
Кредит счета 10 «Материалы» или других счетов по учету материалов.

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам.

Необходимо отметить, что если при продаже или мене материалов не исполнены необходимые условия признания выручки, то отпущенные материалы списываются с кредита счета 10 не в дебет счета

91, а в дебет счета 45 «Товары отгруженные». После признания выручки от продажи материалов они списываются с кредита счета 45 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При списании материалов они «списываются со счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В зависимости от конкретных причин списания со счета 94 списанные материалы относят на счета учета затрат на производство и издержек обращения, расчетов по возмещению материального ущерба (счет 73) или финансовых результатов (счет 91).

Стоимость материалов по учетным ценам между различными счетами издержек производства и другим направлениям выбытия материалов распределяют на основанной ведомости распределения материалов, которую составляют по данным первичных документов о расходе материалов.

По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам (счета 20, 23, 25, 26 и др.). При этом если фактическая себестоимость выше учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу (что возможно при использовании в качестве учетной цены плановой себестоимости материалов) - способом «красное сторно», т.е. отрицательными числами.

Отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены и найденное отношение умножают на стоимость отпущенных и оставшихся материалов по твердым учетным ценам.

Процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены (Х) определяется по следующей формуле:

$$X = (O_н + O_п) * 100/УЦ_п,$$

где О - отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости по учетным ценам на начало месяца; $О_п$ - отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам по поступившим материалам за месяц; $УЦ_н$ - стоимость материалов в учетных ценах на начало месяца; $УЦ_п$ - стоимость поступивших в течение месяца материалов по учетным ценам.

Особенности аналитического учета материалов по средним покупным ценам рассмотрены на примере операций, представленных в табл. 9.2. Дополнительные данные приведены далее.

На начало месяца фактическая себестоимость складских запасов основных материалов составила 101000 руб. Стоимость всех видов материалов по средним покупным ценам равна 100000 руб., в том числе сахара - 3500 руб., соли – 1500 руб., прочих основных материалов - 95000 руб., транспортно-заготовительные расходы по основным материалам составили 1000 руб. Сумма НДС по основньш материалам на начало месяца - 15000 руб.

Для определения сумм транспортно-заготовительных расходов, списываемых на основное производство (пятая операция в табл. 9.2), находят отношение этих расходов к стоимости материалов по средним покупным ценам и найденное отношение умножают на стоимость израсходованных материалов по средним покупным ценам: (1000+5000)*100/100000+200000=2%;
2%*180000=3600руб.;
2%*10000=200руб.

Таблица *9.2.* БУХГАЛТЕРСКИЕ ПРОВОДКИ ПО УЧЕТУ МАТЕРИАЛОВ

№ л/л	*Операции*	Сумма, *руб.*	*Корреспондирующие счета*	
			Дебет	*Кредит*
1	Акцептованы платежные требования поставщиков за поступившие основные материалы по средним покупным ценам (без НДС):			
	сахар	7000		
	соль	3000		
	прочие основные материалы	190000		
	Итого	200 000	10	60
	НДС по материалам	20000	19	60
2	Начислено автобазе за доставку:			
	сахара	150		
	соли	2000		
	прочих материалов	2850		
	Итого	5000	10	60
	НДС по транспортным услугам	1000	19	60
3	Списываются по средним покупным ценам отпущенные со склада основному производству:			
	сахар	7000		
	соль	1500		
	прочие основные материалы	171 500		
	Итого	180000	20	10
4	Списываются по средним покупным ценам отпущенные со склада вспомогательным производствам:			
	соль	1500		
	прочие основные материалы	8500		
	Итого	10000	OQ tO	10
5	Списываются транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к израсходованным материалам:			

Окончание табл. 9.2

№ л/л	*Операции*	*Сумма, руб.*	*Корреспондирующие счета*	
			Дебет	*Кредит*
	на основное производство	3600	20	
	на вспомогательные производства	200	23	
	Итого	3800		10
6	Оплачено с расчетного счета поставщикам	226 000	60	51
7	Списывается НДС по приобретенным материалам	21000	68	19

На синтетических и аналитических счетах указанные операции отражают следующим образом:

СИНТЕТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

Дебет		Кредит	
6)	226 000	1)	220000
		2)	6000
Оборот	226 000	Оборот	226000

Счет «Материалы»

Дебет		Кредит	
С	101000	3)	180000
1)	200000		
2)	5000	4)	10000
		5)	3800
Оборот	205000	Оборот	193800
С	112200		

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
3)	180000		
5)	3600		
Оборот	183600		

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дебет		Кредит	
4)	10000		
5)	200		
Оборот	10200		

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям»

Дебет		Кредит	
С	15000		
1)	20000	7)	21000
2)	1000		
Оборот	21000	Оборот	21 000
С	15000		

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Дебет		Кредит	
7)	21000		

АНАЛИТИЧЕСКИЙ УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Счет «Сахар»			
Дебет		Кредит	
С	3500		
1)	7000	3)	7000
Оборот	7000	Оборот	7000
С	3500		

Счет 20 «Прочие материалы»			
Дебет		Кредит	
С	95000		
1)	190000	3)	171500
		4)	8500
Оборот	190000	Оборот	180000
С	105000		

Счет «Соль»			
Дебет		Кредит	
С	1500		
1)	3000	3)	1500
		4)	1500
Оборот	3000	Оборот	3000
С	1500		

Счет «Транспортно-заготовительные расходы»

Дебет		Кредит	
С	1000		
2)	5000	5)	3800
Оборот	5000	Оборот	3800
С	2200		

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (материалы, животные на выращивании и откорме, товары).

В дебет счета 15 относят покупную стоимость материальных ценностей, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщика, и другие расходы по приобретению материалов с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. в зависимости от того, откуда поступили материальные ценности, от характера расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию.

МПЗ, фактически поступившие в организацию, списывают по учетным ценам с кредита счета 15 в дебет счетов 10 «Материалы», Н «Животные на выращивании и откорме» и 41 «Товары».

Сумму разницы в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывают со счета 15 в дебет счета 16. Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие МПЗ в пути.

Израсходованные или проданные МПЗ списывают на счета издержек производства (обращения) и продажи с кредита материальных счетов по учетным ценам.

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для учета разницы в стоимости приобретенных МПЗ, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах. Этот счет используют только в том случае, если на счетах 10, 11, 41 синтетический учет ведут по учетным ценам.

Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных МПЗ и стоимостью их по учетным ценам списывают с кредита счета 16 в дебет счетов издержек производства или обращения или других счетов пропорционально стоимости израсходованных МПЗ по учетным ценам.

Аналитический учет по счету 16 ведут по группам МПЗ с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

9.6. Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов

Методическими указаниями по учету МПЗ (30) установлен следующий порядок учета недостач и порчи материалов, обнаруженных при их приемке.

Сумма недостач и порчи ***в пределах норм естественной убыли*** определяется умножением количества недостающих или испорченных материалов на договорную (продажную) стоимость поставщика (без НДС и транспортных расходов). Исчисленная сумма недостач или порчи отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов расчетов (60 или 76). Одновременно сумма недостач или порчи списывается с кредита счета 94 на счета учета транспортно-заготовительных расходов или отклонений в стоимости материальных запасов (счета 10 или 16).

Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходуются по ценам возможной продажи. На эту стоимость уменьшают сумму потерь от порчи.

Недостачи и порчу материалов ***сверх норм естественной убыли*** учитывают по фактической себестоимости, включая транспортно-заготовительные расходы, НДС и акцизы по дебету счета учета расчетов по претензиям (счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям») и кредиту счетов по учету расчетов (60, 76).

При поступлении недостающих материалов от поставщиков они приходуются по дебету счетов учета материалов с кредита счета 76. При этом списанная с кредита счета 76 сумма НДС отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

При отсутствии оснований для предъявления претензий суммы недостач или потерь от порчи списываются покупателем на счет 94 с кредита счетов учета расчетов (60 или 76).

9.7. Учет материалов в пути и неотфактурированных поставок

Стоимость оплаченных материалов, не поступивших в течение отчетного периода в организацию или не вывезенных со склада поставщиков, учитывают в бухгалтерском учете как дебиторскую задолженность.

Поступающие материалы, не сопровождающиеся платежными документами от поставщиков (неотфактурованные поставки), приходуют по ***акту о приемке материалов,*** составляемому на складе. Оприходование неотфактурированных поставок осуществляют по учетным ценам или по рыночным ценам, если в качестве учетных цен используют фактическую себестоимость материалов, и отражают по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 60.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их цена корректируется с учетом поступивших документов. Одновременно уточняются расчеты с поставщиком.

Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступают в следующем году, то:

- учетная стоимость материальных запасов не меняется, величина НДС принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;
- уточняются расчеты с поставщиком. При этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материалов и их фактической стоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы следующим образом:
- уменьшение стоимости материальных запасов отражается по дебету счетов расчетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);
- увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счета 91 (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году).

9.8. Учет животных на выращивании и откорме

Для обобщения информации о наличии и движении молодняка животных, взрослых животных, находящихся на откорме и в нагуле, птицы, зверей, кроликов, семей пчел, взрослого скота, выбракованного из основного стада, и скота, принятого от населения для продажи, используют счет 11 «Животные на выращивании и откорме».

При значительном поголовье животных, птицы, зверей и кроликов в дополнение к счету 11 целесообразно открыть субсчета:

- «Молодняк животных»;
- «Животные на откорме»;
- «Птицы»;
- «Звери»;
- «Кролики»;
- «Семьи пчел»;
- «Животные, принятые от населения для продажи»;
- «Прочие животные».

На субсчетах животных, птицу и кроликов учитывают по количеству голов, живой массе, стоимости.

Бухгалтерские записи по счету 11 осуществляют на основании первичных бухгалтерских документов, применяемых в организациях агропромышленного комплекса.

Основными первичными документами, учетными регистрами по учету наличия и движения животных, птицы, кроликов, зверей являются ***акт на оприходование приплода животных*** (применяется для оформления приплода животных), ***акт на вывод и сортировку суточного молодняка*** (применяется в птицеводстве), ***акт на оприходование приплода зверей*** (используется для учета приплода зверей и кроликов), ***ведомость взвешивания животных, расчет определения прироста живой массы скота, книга учета движения скота и птицы, отчет о движении скота и птицы на ферме, акт на передачу (продажу), закупку скота и птицы по договорам с гражданами, товарно-транспортная накладная*** (выписывается при продаже животных), ***акт (на выбытие животных и птицы), ведомость аналитического учета животных*** (используется для аналитического учета движения животных в бухгалтерии), ***журнал-ордер № 14-АПК.***

Затраты по выращиванию или откорму животных, птицы, зверей, кроликов, пчел учитывают на счетах 20 «Основное производство» или 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Приобретенные животные приходуются по фактической себестоимости приобретения по дебету счета 11с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов (71, 75, 91, 98 и др.) Если животные учитываются по учетным ценам, все затраты по приобретению вначале учитывают на счете 15 «Заготовление материальных ценностей». Со счета 15 стоимость животных по учетным ценам списывают на счет 11.

Животные, выбракованные из основного стада, приходуются по счету 11с кредита счета 01 «Основные средства». При этом продуктивный скот принимается на учет по первоначальной стоимости, а рабочий скот - в размере фактически полученных сумм от продажи и выбраковки.

Полученный приплод приходуется по дебету счета 1.1 с кредита счетов, на которых учитывают затраты по содержанию животных, принесших приплод (со счетов 20 или 29).

Стоимость привеса молодняка крупного рогатого скота, свиней и животных на откорме (нагуле), а также стоимость прироста молодняка животных (жеребят и др.) ежемесячно относят на счет 11с кредита счета 20 или 29 по плановой себестоимости. В конце отчетного года плановая себестоимость привеса или прироста доводится до фактической способом дополнительной проводки и способом «красное сторно».

Продажу животных и птицы и выдачу их работникам в порядке натуральной оплаты отражают по кредиту счета 11 и дебету счета 90 «Продажи».

Перевод молодняка животных в основное стадо отражают по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы» и кредиту счета 11 с последующим списанием молодняка со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства».

При переводе молодняка в старшие возрастные учетные группы и при внутрихозяйственном перемещении животных с одной формы на другую осуществляют записи по кредиту и дебету счета 11.

Животные, переданные в счет вклада в уставный капитал других организаций и в счет вклада в общее имущество по договору простого товарищества, списываются по балансовой стоимости с кредита счета 11 в дебет счета 58 «Финансовые вложения». Разница между балансовой стоимостью животных и согласованной суммой вклада отражается на счетах 58 и 91 «Прочие доходы и расходы».

Стоимость павших и забитых животных в связи с эпидемией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными событиями списывают с кредита счета Ив дебет счета 99 «Прибыли и убытки» в качестве чрезвычайных расходов.

Стоимость павших и вынужденно забитых животных по другим причинам списывают с кредита счета 11 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Полученные от павших и вынужденно забитых животных шкуры, рога, копыта, технические жиры и т.п. оценивают по ценам возможного использования или продажи и приходуют с кредита счетов 20 или 29 как выход побочной продукции.

Аналитический учет по счету 11 ведут по местам содержания животных, по видам, полу, половозрастным группам, установленным для Учета затрат на выращивание и откорм животных.

9.9. Учет специального имущества (специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды)

Понятие и состав специального имущества

Особенности учета специального имущества определены Методическими указаниями по бухгалтерскому учету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды (31). Данным документом специальное имущество включено в состав оборотных активов и для этого имущества определен особый порядок отнесения его стоимости в затраты на производство и продажу продукции (работ, услуг).

Специальные инструменты и специальные приспособления - это технические средства, обладающие индивидуальными свойствами и предназначенные для обеспечения условий изготовления конкретных видов продукции (инструменты, штампы, пресс-формы, изложницы, стапели, модельные оснастки и др.).

Специальное оборудование - *это* многократно используемые в производстве средства труда, которые обеспечивают условия для выполнения специфических (нестандартных) технологических операций (специальное технологическое оборудование, например химическое, кузнечно-прессовое и др.; контрольно-испытательная аппаратура и оборудование -^ стенды, пульты, макеты готовых изделий, испытательные установки, другие виды специального оборудования).

Специальные инструменты, специальные приспособления и специальное оборудование в совокупности принято называть ***специальной оснасткой.***

Специальная одежда - это средства индивидуальной защиты работников организации (специальная одежда, специальная обувь, предохранительные приспособления - рукавицы, очки, противогазы, шлемы, респираторы и др.).

Конкретный перечень средств труда, учитываемых в составе специального имущества, определяется организацией, исходя из особенностей технологического процесса. Следует иметь в виду, что разрешено учитывать специальную оснастку (специальные инструменты, приспособления и оборудование) в порядке, предусмотренном для учета основных средств.

Учет операций по поступлению специального имущества

Приемка и оприходование специального имущества на склады организации оформляется, как правило, путем составления приход-

ных ордеров (ф. № М-4) При изготовлении специального имущества собственными силами организации окончание работ подтверждается ***актом выполненных работ по изготовлению специальной оснастки и специальной одежды*** по форме, приведенной в Методических указаниях. Передача цехами-изготовителями специального имущества на склады организации оформляется ***требованиями-накладными*** или ***накладными*** (ф. № М-11 и М-15), которые выписываются в трех экземплярах (первый - для бухгалтерий, второй передается на склад, третий остается у изготовителя). Могут использоваться также самостоятельно разработанные формы первичных учетных документов по движению специального имущества.

Поступившее на склад специальное имущество отражается по дебету счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе», с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства» и др.

Учет отпуска специального имущества в производство

Передача специального имущества в производство (эксплуатацию) может оформляться ***требованиями-накладными*** **(ф. № М-11),** ***накладными*** **(ф. № М-15),** ***лимитно-заборными картами*** или специально разработанными ***формами первичных учетных документов.***

, Переданное в производство специальное имущество списывается в дебет счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации», с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе».

Аналитический учет специального имущества, находящегося в производстве, ведется по наименованиям (номенклатурным номерам), количеству и фактической себестоимости, с указанием даты поступления в производство, мест эксплуатации и материально ответственных лиц. Аналитический учет ведется, как правило, в книгах по форме оборотных ведомостей или в электронном виде.

При списании стоимости переданной в производство ***специальной оснастки*** разрешается использовать два способа: ' пропорционально объему выпущенной продукции (работ, услуг); * линейный способ.

Первый способ рекомендуется применять для тех видов специальной оснастки, срок полезного использования которых непосредственно связан с объемом производства (прокатные валки, штампы, пресс-формы и др.), а второй способ - для видов специальной оснастки, физический износ которых непосредственно не связан с объемом производства (стапельная оснастка, шаблоны, контрольно-испытательная аппаратура и др.).

Стоимость ***специальной одежды*** погашается линейным способом исходя из сроков ее полезного использования, предусмотренных в типовых отраслевых нормах бесплатной выдачи специальной одежды, специальной обуви и других средств индивидуальной защиты, а также в Правилах обеспечения работников указанными средствами индивидуальной защиты.

Погашение стоимости специального имущества, находящегося в эксплуатации, отражается по дебету счетов учета затрат по производству и кредиту счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации».

При досрочном прекращении производственного процесса остаточную стоимость специальной оснастки списывают со счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации», на увеличение операционных расходов (в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»).

Стоимость специальной оснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или использования в массовом производстве, разрешается полностью погашать в момент ее передачи в производство. Стоимость специальной одежды, срок эксплуатации которой не превышает 12 месяцев, также сразу разрешается списывать в дебет соответствующих счетов учета затрат на производство в момент передачи ее работникам организации.

В случае полного списания стоимости специальной оснастки в момент ее передачи в производство или наличия обязательств по хранению специальной оснастки после окончания срока ее эксплуатации (обязательства по гарантийному ремонту и обслуживанию, мобилизационный запас и т.п.) организация может осуществлять забалансовый учет специальной оснастки на дополнительно введенном забалансовом счете «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию». Учет на этом счете ведется по простой форме в разрезе наименований (номенклатурных номеров) специальной оснастки или ее групп по фактической себестоимости приобретения или изготовления.

Расходы организации по ремонту и обслуживанию специального имущества (замена отдельных узлов и деталей, заточка инструмента и т.п.) включаются в расходы по обычным видам деятельности.

Учет выбытия специального имущества

Списание специального имущества осуществляется только при его фактическом физическом выбытии. При этом время переноса стоимости объекта специальной оснастки на себестоимость выпущенной продукции может не совпадать по времени с его фактическим физическим выбытием (при консервации объектов для выполнения обя-

зательств по гарантийному обслуживанию и гарантийному ремонту и др.)

Доходы и расходы, связанные со списанием специального имущества, отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, и подлежат отнесению на финансовые результаты в качестве операционных доходов и расходов (т.е. учитываются на счете 91 «Прочие доходы и расходы»).

Списание специальной оснастки оформляется ***актом на списание.*** Для списания специальной оснастки можно использовать также акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов (ф. № МБ-4), и «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов» (ф. № МБ-8).

Выявленную недостачу специального имущества оформляют ***актом о выявленной недостаче.*** На основании указанного акта специальное имущество, находящееся на складе организации, списывают по фактической себестоимости приобретения или изготовления с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда на складе», в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Специальное имущество, находящееся в эксплуатации, списывается по остаточной стоимости с кредита счета 10 «Материалы», субсчет «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации», в дебет счета 94. Остаточная стоимость специального имущества определяется вычитанием из фактической себестоимости приобретения или изготовления части его стоимости, списанной на себестоимость продукции.

Со счета 94 стоимость недостающего специального имущества списывают в зависимости от конкретных причин в дебет счетов учета затрат на производство, расчетов по возмещению материального ущерба и финансовых результатов в порядке, установленном для учета материально-производственных запасов.

Специальное имущество, пришедшее в негодность, выбывшее вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий, а также других чрезвычайных обстоятельств, списывается в порядке, установленном для списания недостачи специального имущества.

При продаже специального имущества выручка от его продажи принимается к бухгалтерскому учету в сумме, указанной сторонами в договоре купли-продажи.

Особенности учета специальной оснастки

В организациях со значительным количеством наименований специальной оснастки допускается осуществлять учет ее наличия и движения по укрупненным комплектам, привязанным к видам произво-

димой продукции (например, в один комплект могут быть объединены специальные оснастки по изготовлению самолета ТУ-204).

Фактическая себестоимость всего комплекта определяется суммированием фактических затрат по изготовлению и приобретению каждого предмета специальной оснастки. Стоимость комплекта специальной оснастки списывается на себестоимость производимой продукции таким же образом, как и отдельных объектов специальной оснастки.

Расходы организации по замене отдельных частей комплекта специальной оснастки или их ремонту включаются в состав расходов по обычным видам деятельности, т.е. учитываются на счетах учета затрат на производство продукции.

Оперативный учет специальных инструментов и приспособлений

Специальные инструменты и приспособления отпускаются со склада организации в кладовые подразделений по установленным организацией лимитам отпуска. Выдачу подразделениям специальных инструментов и приспособлений, а также их возврат учитывают на складе организации в специальных ***карточках,*** открываемых на каждое подразделение.

Методические указания рекомендуют два варианта оперативного (количественного) учета выдачи в производство и возврата специальных инструментов и приспособлений.

При *первом* варианте выдача со склада организации в кладовые подразделений специальных инструментов и приспособлений и их возврат из кладовых подразделений на склад организации оформляется выпиской требований или лимитных карт. Сдача из кладовых подразделений негодных, изношенных специальных инструментов и приспособлений в виде лома, утиля оформляется накладными.

При *втором* варианте требования или лимитные карты выписываются лишь при первоначальном отпуске специальных инструментов и приспособлений со склада в кладовые подразделений. В последующие дни негодные изношенные специальные инструменты и приспособления обмениваются на годные штука за штуку без оформления первичными документами. Обмен производится на основании ***актов выбытия (списания) по причине нормального износа*** специальных инструментов и приспособлений. Дополнительные первичные документы составляются лишь по операциям, приводящим к изменению величины запасов специальных инструментов и приспособлений в кладовых подразделений.

Выдача специальных инструментов и приспособлений из кладовых на рабочие места на срок более месяца производится в соответ-

ствии с технологическими картами. Первоначальная выдача производится на основании ***требования*** мастера и оформляется записями в ***лицевых карточках,*** открываемых в одном экземпляре на каждое рабочее место, каждого наладчика или рабочего-получателя специального инструмента. В лицевой карточке рабочий расписывается за полученный инструмент.

Последующие выдачи из кладовой специального инструмента взамен изношенного штука за штуку первичными документами могут не оформляться либо оформляются записями в лицевой карточке. Основанием для замены изношенного инструмента является ***акт выбытия (списания) по причине нормального износа.***

Замена инструментов, пришедших в негодное состояние досрочно, производится на основании ***требования*** мастера с соответствующими записями в лицевой карточке рабочего.

При выдаче специальных инструментов на срок не более месяца (на смену, неделю, иной период) применяется, как правило, марочная система выдачи инструментов. В ***инструментальных марках*** указываются номер подразделения, номер кладовой, табельный номер работника или порядковый номер марки и номенклатурный номер инструмента.

Наряду с инструментальными марками могут применяться ***инструментальные жетоны,*** по которым устанавливают инструменты с минимальным запасом или определяют, в какую смену выданы инструменты рабочим.

При сдаче специального инструмента в проверку, заточку или ремонт кладовая подразделения выписывает ***квитанцию (заказ)*** в двух экземплярах: первый экземпляр передается в лабораторию или мастерскую вместе с инструментом под расписку на втором экземпляре; второй экземпляр остается в кладовой и служит основанием для получения проверенного или отремонтированного инструмента.

При поломке, потере или порче специальных инструментов и приспособлений составляют ***акт выбытия (списания)*** с указанием причин выбытия. Одновременно принимается решение о взыскании стоимости досрочно выбывших инструментов с виновных.

Оперативный учет специальной одежды

Выдачу работникам специальной одежды оформляют соответствующими первичными документами (требованиями и т.п.) и записями в ***личных карточках работников.*** В личных карточках записывают наименование выданной специальной одежды, ее стоимость, срок носки, процент годности на момент выдачи, дату выдачи и возврата и др.

Сдача работниками специальной одежды в стирку, дезинфекцию, ремонт, а также зимней одежды с наступлением летнего периода отражается в ***ведомости*** о приемке специальной одежды, которая подписывается материально ответственным лицом, возврат указанной одежды работником осуществляется по этой же ведомости под расписку работников.

Дежурная специальная одежда коллективного пользования выдается из кладовой подразделения только на время выполнения определенных работ или закрепляется за, определенными рабочими местами (например, тулупы на наружных постах) и передается от одной смены к другой. В этих случаях специальная одежда выдается под ответственность соответствующему лицу с пометкой на отдельной карточке «Дежурная».

9.10. Учет формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей

Перед составлением бухгалтерского баланса за год фактическая себестоимость материальных ценностей сравнивается с их рыночной стоимостью (стоимостью возможной продажи). При этом если фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается ниже их рыночной стоимости, то указанные ценности отражаются в балансе по фактической себестоимости. Если же, наоборот, фактическая себестоимость материальных ценностей оказывается выше их рыночной стоимости, то материальные ценности должны отражаться в балансе по рыночной стоимости.

По данным бухгалтерского учета рыночную стоимость материальных ценностей определяют вычитанием из фактической их себестоимости сумм резервов под снижение стоимости материальных ценностей, которые учитываются на счете 14 «Резервы под снижение материальных ценностей».

Сумму резерва под снижение стоимости материальных запасов определяют сопоставлением фактической себестоимости с рыночной стоимостью по каждому номенклатурному номеру или по группам однородных материальных ценностей (в случае, когда рыночная фактическая себестоимость превышает рыночную стоимость материалов).

На общую сумму резервов под снижение стоимости материальных ценностей дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91. Зак-

рытие счета 14 осуществляют исходя из предположения полного расходования материальных ценностей в следующем отчетном периоде. Диалогичная запись делается при повышении рыночной стоимости материальных ценностей, по которым ранее были созданы соответствующие резервы.

Остаток на счете 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» показывает превышение фактический себестоимости материальных ценностей над их рыночной стоимостью только на конец отчетного периода.

Следует отметить, что счет 14 применяется для обобщения информации о резервах под отклонение стоимости не только по счету 10 «Материалы», но и по другим средствам в обороте - незавершенному производству, готовой продукции, товарам и т.п. Поэтому при составлении бухгалтерского баланса за год сумма резерва под снижение стоимости материальных ценностей (сальдо по счету 14) сопоставляется с сальдо по счетам 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары». После такого сопоставления материальные ценности отражают в балансе в нетто-оценке - по аналогии с внеоборотными активами, вложениями в акции других организаций, котирующихся на фондовой бирже, дебиторской задолженностью, под которую создаются резервы сомнительных долгов.

9.11. Налоги по хозяйственным операциям движения материально-производственных запасов

По хозяйственным операциям движения производственных запасов исчисляют НДС, налог на прибыль и налог на доходы.

НДС по производственным запасам организации учитывают на субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Порядок учета НДС по производственным запасам зависит от назначения используемых производственных ресурсов (на производственные нужды, непроизводственные нужды, в продажу, безвозмездную передачу), отраслевой принадлежности организации и ряда других особенностей.

В расчетных документах поставщиков по поступившим производственным запасам отдельно выделяется сумма НДС.

Сумму НДС отражают по дебету счета 19, субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам», с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и под-Рядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

В зависимости от направления расхода производственных запасов сумма НДС, учтенная на субсчете 3 счета 19, подлежит зачету в счет платежей НДС в бюджет (при использовании материальных ресурсов на производственные нужды) или списанию на счета реализации (при продаже запасов) и соответствующих источников покрытия (при использовании на непроизводственные нужды и др.).

По товарам, работам и услугам, использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, которые освобождены от НДС, суммы НДС, уплаченные поставщиками по таким товарам, зачету не подлежат, а относятся на счета издержек производства и обращения.

В случаях когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), не выделена сумма НДС, в расчетных документах исчисление НДС не производится. Именно поэтому стоимость таких приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), включая предполагаемые по ним НДС, приходуется по счетам материальных ресурсов (10 и др.) на всю сумму счета с последующим списанием на издержки производства и обращения.

В соответствии с установленным порядком учета НДС суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) после фактической оплаты поставщиком за материальные ресурсы, списывают с кредита счета 19 (субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам») в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В случае если материальные ресурсы, по которым в установленном порядке произведено возмещение (вычет) НДС, использованы для непроизводственной сферы, имеющей специальные источники финансирования, делается исправительная бухгалтерская запись: дебет соответствующих источников финансирования, кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При использовании материальных ресурсов для непроизводственных нужд сумму НДС, приходящуюся на эти ресурсы, списывают с кредита счета 19 (субсчет 3) в дебет источников покрытия непроизводственных затрат (счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») или сразу в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Сумму НДС по материальным ресурсам, I используемым при изготовлении продукции и осуществления операций, освобожденных от НДС, списывают в дебет счетов учета затрат на, производство (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.).

При продаже материальных ресурсов приходящуюся на проданные материалы долю НДС списывают с кредита субсчета 3 счета 19 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При безвозмездной передаче производственных запасов плательщиком НДС является организация, передающая эти запасы. Начисленная сумма НДС отражается по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

Налог на прибыль. По безвозмездно полученным от других организаций производственным запасам организация-получатель увеличивает налогооблагаемую прибыль на стоимость полученных ценностей по рыночным ценам, но не ниже их остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (работам, услугам), числящемуся у передающей организации.

Налог на доходы физических лиц. Организация может приобретать производственные запасы по договорам купли-продажи, в которых должны быть отражены необходимые реквизиты: фамилия, имя, отчество продавца, его паспортные данные, адрес постоянного места жительства, а также факт регистрации физического лица в качестве предпринимателя.

Если продавец зарегистрирован в качестве предпринимателя и в качестве плательщика в налоговой инспекции, то с него не удерживают налог на доходы физических лиц. Если физическое лицо не зарегистрировано в качестве предпринимателя, то с него удерживается налог на доходы физических лиц при превышении выручки 125000 руб. (по имуществу, находившемуся в собственности налогоплательщика менее трех лет).

Если предприниматель не зарегистрирован в налоговой инспекции как налогоплательщик, то с него также удерживают налог на доходы физических лиц.

9.12. Инвентаризация материально-производственных запасов

Товарно-материальные ценности (производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы) заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида, группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Излишки МПЗ, выявленные в результате проведенной инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете коммерческих организаций как внереализационные доходы (дебетуют счет 10 «Материалы», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»), а в некоммерческих организациях относятся на увеличение доходов.

При выявлении фактов недостач, хищений, порчи материалов их фактическая себестоимость или ее часть (при порче материалов) списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

• 8455 Кондраков

Со счета 94 стоимость недостающих и испорченных материалов списывают на счета издержек производства и обращения (если потери в пределах норм), в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» (при установлении конкретных виновников), в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при отсутствии конкретных виновников или если во взыскании недостающих или испорченных ценностей отказано судом). В некоммерческих организациях недостачи сверх норм убыли при отсутствии виновников списывают на увеличение расходов.

Стоимость материалов, утраченных в результате стихийных бедствий или иных форс-мажорных обстоятельств, списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Материалы, израсходованные при ликвидации последствий стихийных бедствий, также списываются со счета 10 на счет 99.

9.13. *Раскрытие* информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности

МПЗ отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам) исходя из способа использования в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, либо для управленческих нужд организации.

На конец отчетного года запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

МПЗ, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей.

МПЗ, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные под залог покупателю, учитываются в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости.

В бухгалтерской отчетности по МПЗ подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки запасов по их группам (видам);
- о последствиях изменений способов оценки запаеов;
- о стоимости запасов, переданных под залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей.

9.14. Задание: записать корреспонденции счетов по учету материально-производственных запасов

№ п/п	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
I. Учет материально-производственных запасов по фактической себестоимости			
1	Оприходованы производственные запасы, поступившие от поставщиков		
2	Отражена сумма НДС по поступившим ценностям		
3	Оплачена задолженность поставщикам		
4	Списана сумма НДС по оплаченным ценностям		
5	Отражены расходы по заготовке производственных запасов		
6	Оприходованы отходы из основного и вспомогательного производства		
7	Оприходованы материалы, произведенные вспомогательными цехами		
8	Оприходованы материалы, полученные от ликвидации основных средств		
9	Получены безвозмездно от других организаций материальные ценности		
10	Списаны по плановой себестоимости материалы, отпущенные на капитальные вложения, основное и вспомогательное производства, цеховые и общезаводские нужды, расходы будущих периодов, расходы на продажу		
11	Списаны материалы на непроизводственные нужды		
12	Списана сумма НДС по материалам, использованным на непроизводственные нужды		
13	Реализованы материалы		
14	Начислен НДС, приходящийся на реализованные материалы		
15	Переданы безвозмездно материальные ценности		
16	Списан финансовый результат от безвозмездной передачи		
17	Начислен НДС по безвозмездно переданным материальным ценностям		
18	Списаны по окончании месяца отклонения фактической себестоимости материалов от их плановой себестоимости		
II. Учет материально-производственных запасов по учетным ценам			
19	Акцептованы счета поставщиков за приобретенные производственные запасы		
20	Отражена сумма НДС по производственным запасам		
21	Оплачена задолженность поставщикам		
22	Списана сумма НДС по оплаченным ценностям		
23	Отражены расходы по заготовке производственных запасов		
24	Оприходованы производственные запасы по учетным ценам		

№ л/л	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
25	Списаны отклонения фактической себестоимости производственных запасов от их стоимости по учетным ценам		
26	Списаны по учетным ценам материалы по направлениям расхода, указанным в операции 10		
27	Списаны по окончании месяца отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам		

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций					
	1	2	3	4	5 6	
Дебет	10,11	19	60,76	68	10 10	
Кредит	60,76	60,76	51,52	19	70, 60, 76 и др. 20, 23	
Стороны счета	Номера операций					
	7	8	9		10	
Дебет	10	10	10		08, 20, 23, 25, 26, 97, 44	
Кредит	23	91	98		10	
Стороны счета	Номера операций					
	11	12	13	14	15	16
Дебет	29,91	29, 91	91	91	91	99
Кредит	10	68	10	68	10	91
Стороны счета	Номера операций					
	17	18	19		20	21
Дебет	91	08, 20, 23, 25, 26, 97, 44	15		19	60,76
Кредит	68	10	60,76		60,76	51,52
Стороны счета	Номера операций					
	22	23	24	25	26	27
Дебет	68	15	10,11	16	08, 20, 23, 25, 26, 97, 44	08, 20, 23, 25, 26, 97, 44
Кредит	19	Г23, 70, 69, 71,76,50 и др.	15	15	10	16

9.15. Вопросы и задания

1. Какие активы принимаются в бухгалтерском учете в качестве МПЗ?
2. Укажите различие между сырьем и основными материалами.
3. Какие синтетические счета используются для учета МПЗ?
4. Укажите виды учетных цен на МПЗ.
5. Какие затраты принимают во внимание при определении фактической себестоимости МПЗ?
6. Назовите методы оценки МПЗ, списываемых на производство.
7. Перечислите документы, применяемые для учета движения МПЗ.
8. Назовите основные документы складского учета МПЗ.
9. Какова сущность сальдового метода учета МПЗ?
10. Составьте бухгалтерские записи при учете материалов по фактической себестоимости.
11. Какие бухгалтерские записи составляют при учете материалов по учетным ценам?
12. Каким образом определяется сумма недостач и порчи материалов в пределах норм естественной убыли и сверх норм естественной убыли?
13. Каков порядок оценки и учета неотфактурованных поставок?
14. Приведите примеры специальных инструментов, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды.
15. Какими способами разрешается списывать стоимость переданной в производство специальной оснастки?
16. Каков порядок формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей?

Глава 10 Учет труда и его оплаты

10.1. Виды, формы и системы оплаты труда, поредок ее начисления

Оплата труда - это система отношений, связанных с обеспечением установления и осуществления работодателем выплат работникам за их труд в соответствии с законами, иными нормативными правовыми актами, коллективными договорами, соглашениями, локальными нормативными актами и трудовыми договорами.

Заработная плата - это вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также выплаты компенсационного и стимулирующего характера.

Выплата заработной платы обычно производится в денежной форме в валюте Российской Федерации (в рублях). В соответствии с коллективным пли трудовым договором по письменному заявлению работника оплата труда может производиться в иных формах, не противоречащих российскому законодательству. Доля заработной платы, выплачиваемой в неденежной форме, не может превышать 20% от общей суммы заработной платы.

Основными видами оплаты труда являются повременная, сдельная и аккордная. Первые два вида оплаты разделяются соответственно на простую повременную, повременно-премиальную, прямую сдельную, сдельно-премиальную, сдельно-прогрессивную, косвенно-сдельную.

При ***повременной*** оплате оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ.

Заработок рабочих определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней. Заработок других категорий работников определяют следующим образом: если эти работники отработали все рабочие дни месяца, то их оплату составят установленные для них оклады; если же они отработали неполное число рабочих дней, то их заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество рабочих дней и умножением полученного результата на количество оплачиваемых за счет предприятия рабочих дней.

При *повременно-премиальной* системе оплаты труда к сумме заработка по тарифу прибавляют премию в определенном проценте к та-

рифной ставке или к другому измерителю. Первичными документами по учету труда работников при повременной оплате являются табели.

При *прямой сдельной* системе оплата труда рабочих осуществляется за число единиц изготовленной ими продукции и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации. *Сдельно-премиальная* система оплаты труда рабочих предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и достижение определенных качественных показателей (отсутствие брака, рекламации и т.п.). При *сдельно-прогрессивной* системе оплата повышается за выработку сверх нормы. При *косвенно-сдельной* системе оплата труда наладчиков, комплектовщиков, помощников мастеров и других рабочих осуществляется в процентах к заработку основных рабочих обслуживаемого участка.

Труд некоторых работников иногда оплачивается и по сдельной, н по повременной оплате труда - например, оплата труда руководителя небольшого коллектива, который совмещает руководство коллективом (повременная оплата) с непосредственной производственной деятельностью, оплачиваемой по сдельным расценкам.

Аккордная оплата труда предусматривает определение совокупного заработка за выполнение определенных стадий работы или производство определенного объема продукции.

Расчет заработка при ***сдельной*** оплате труда осуществляется по документам о выработке.

Для более полного учета трудового вклада каждого рабочего в результаты труда бригады с согласия ее членов могут использоваться коэффициенты трудового участия (КТУ).

Для правильного начисления оплаты труда рабочим большое значение имеет учет отступлений от нормальных условий работы, которые требуют дополнительных затрат труда и оплачиваются дополнительно к действующим расценкам на сдельную работу. ***Доплаты*** оформляют следующими документами:

- дополнительные операции, не предусмотренные технологией производства, - нарядом на сдельную работу, который обычно содержит какой-либо отличительный знак (например, яркая черта по диагонали);
- отклонения от нормальных условий работы - листком на доплату, который выписывают на бригаду или отдельного рабочего. В нем указывают номер основного документа (наряда, ведомости и др.), к которому производится доплата, содержание дополнительной операции, причину и виновника доплат и расценку. Размеры доплат и условия их выплаты организации устанавливают самостоятельно и фиксируют их в коллективном или трудовом договоре;

- простои не по вине рабочих - листком учета простоев, в котором указывают время начала, окончания и длительности простоя, причины и виновников простоя и причитающуюся рабочим за простой сумму оплаты. Время простоя по вине работодателя оплачивается в размере не менее двух третей среднего заработка работника. Простои по вине рабочих не оплачивают и документами не оформляют.

Неисправимый (или окончательный) брак оформляют ***актом о браке,*** или ***ведомостью о браке;*** кроме того, его отмечают в первичных документах по учету выработки. Исправимый брак актом или ведомостью о браке не оформляют.

Брак не по вине работника оплачивается наравне с годными изделиями. Полный брак по вине работника оплате не подлежит. Частичный брак по вине работника оплачивается по пониженным расценкам в зависимости от степени годности продукции.

Оплата часов ночной работы (с 22 до 6 ч). Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством. Продолжительность ночной работы (смены) сокращается на 1 ч.

Оплата часов сверхурочной работы. Сверхурочные работы допускаются в исключительных случаях. Работа в сверхурочное время оплачивается за первые два часа не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы - не менее чем в двойном,размере за каждый час сверхурочной работы. Сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника четырех часов в течение двух дней подряд и 120 ч в год.

К сверхурочным работам и к работе в ночное время не допускаются беременные женщины, работники моложе 18 лет, работники других категорий, установленных законодательством.

Оплата работы в выходные и праздничные дни. Работа в выходные и праздничные дни компенсируется работнику предоставлением другого дня отдыха или, по соглашению сторон, в денежной форме. Работа в выходные и праздничные дни оплачивается не менее чем в двойном размере:

а) сдельщикам - не менее чем по двойным сдельным расценкам;

б) оплачиваемым по часовым (дневным) ставкам - в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки;

в) получающим месячный оклад - в размере не менее одной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой (дневной) ставки сверх оклада, если работа проводилась сверх месячной нормы.

Оплата очередных отпусков. Право на отпуск работникам предоставляется по истечении 6 месяцев непрерывной работы на данном предприятии. За работником, находящимся в отпуске, сохраняют его средний заработок.

Оплата перерывов в работе кормящих матерей. Работающим женщинам, имеющим детей в возрасте до 1,5 лет, установлены дополнительные перерывы. Время этих перерывов засчитывается в счет рабочего времени и подлежит оплате в размере среднего заработка.

Пособия по временной нетрудоспособности выплачивают рабочим и служащим за счет отчислений на социальное страхование. Основанием для выплаты пособий являются больничные листы, выдаваемые лечебными учреждениями и подписанные профсоюзным органом. Размер пособия по временной нетрудоспособности зависит от стажа работы сотрудника и его среднего заработка: при непрерывном стаже работы до пяти лет - 60% заработка; от пяти до восьми лет - 80% заработка, от восьми лет и более - 100% заработка.

Независимо от стажа работы пособие выдается в размере 100%:

- вследствие трудового увечья или профессионального заболевания;
- работающим инвалидам ВОВ и другим инвалидам, приравненным по льготам к инвалидам ВОВ;
- лицам, имеющим на своем иждивении трех детей и более, не достигших 16 лет (учащиеся - 18 лет);
- по беременности и родам.

Помимо указанных случаев (оплата перерывов в работе кормящих матерей, отпусков, пособий по временной нетрудоспособности (с учетом стажа работы)) средний заработок сохраняется за:

- работниками, находящимися в медицинском учреждении на обследовании, обязанными проходить такое обследование;
- донорами в день обследования и в день сдачи крови, а также за предоставленный им день отдыха после каждого дня сдачи крови и в ряде других случаев, установленных законодательством. Порядок расчета средней заработной платы устанавливается постановлениями Правительства Российской Федерации.

Для расчета среднего заработка учитываются все предусмотренные системой оплаты труда виды выплат, применяемые в соответствующей организации независимо от источников этих выплат:

- заработная плата, начисленная работникам по тарифным ставкам (должностным окладам) за отработанное время, за выполненную работу по сдельным расценкам; за выполненную работу в процентах от выручки от реализации продукции (выполнения работ, оказания услуг), или комиссионное вознаграждение;
- заработная плата, выданная в неденежной форме;

- надбавки и доплаты к тарифным ставкам (должностным окладам) за профессиональное мастерство, классность, квалификационный разряд, выслугу лет (стаж работы) и др.;
- выплаты, связанные с условиями труда;
- премии и вознаграждения, включая вознаграждение по итогам работы за год и единовременное вознаграждение за выслугу лет;
- другие предусмотренные системой оплаты труда виды выплат.

Расчет среднего заработка работника 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).

При исчислении среднего заработка из расчетного периода исключаются время, а также начисленные за это время суммы, если:

а) за работником сохранялся средний заработок в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) работник получал пособие по временной нетрудоспособности или пособие по беременности и родам;

в) работник не работал в связи с простоем по вине работодателя или по причинам, не зависящим от работодателя и работника;

г) работник не участвовал в забастовке, но в связи с этой забастовкой не имел возможности выполнять свою работу;

д) работнику предоставлялись дополнительные оплачиваемые выходные дни для ухода за детьми-инвалидами и инвалидами с детства;

е) работник в других случаях освобождался от работы с полным или частичным сохранением заработной платы или без оплаты в соответствии с законодательством Российской Федерации;

ж) работнику предоставлялись дни отдыха (отгулов) в связи с работой сверх нормальной продолжительности рабочего времени при вахтовом методе организации работ и в других случаях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Средний заработок работника определяется умножением среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате.

Средний дневной заработок, кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска, исчисляется делением суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество фактически отработанных в этот период дней.

При установлении работнику неполного рабочего времени (неполной рабочей недели, неполного рабочего дня) средний дневной зара-

боток исчисляется делением суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю 5-дневной (6-дневной) рабочей недели, приходящихся на время, отработанное в расчетный период.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в календарных днях, и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется делением суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на 3 и на среднемесячное число календарных дней (29,6).

В случае когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью или из него исключалось время, в течение которого работник не работал (пп. «а»-«ж»), средний дневной заработок исчисляется делением суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,6), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количества календарных дней в неполностью отработанных месяцах.

Количество календарных дней в неполностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю
5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

Средний дневной заработок для оплаты отпусков, предоставляемых в рабочих днях, а также для выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется делением суммы фактически начисленной заработной платы на количество рабочих дней по календарю
6-дневной рабочей недели.

Количество рабочих дней в неполностью отработанных месяцах при предоставлении отпусков в рабочих днях рассчитывается умножением рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,2.

При определении среднего дневного заработка из расчетного периода исключаются праздничные нерабочие дни, установленные федеральным законом.

При определении среднего заработка работника, которому установлен суммированный учет рабочего времени, используется средний часовой заработок, который исчисляется делением суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество часов, фактически отработанных в этот период.

Средний заработок работника определяется умножением среднего часового заработка на количество рабочих часов в периоде, подлежащем оплате.

Средний заработок работника для оплаты отпуска определяется Умножением среднего часового заработка на количество рабочего вре-

мени (в часах) в неделю в зависимости от установленной продолжительности рабочей недели и на количество календарных недель отпуска.

При определении среднего заработка премии и вознаграждения, фактически начисленные за расчетный период, учитываются в следующем порядке:

- ежемесячные премии и вознаграждения - не более одной выплаты за одни и те же показатели за каждый месяц расчетного периода;
- ежемесячные 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;
- вознаграждение по итогам работы за год, единовременное вознаграждение за выслугу лет (стаж работы), иные вознаграждения по 1 итогам работы за год, начисленные за предшествующий календарный год, - в размере $1/_{12}$ за каждый месяц расчетного периода независимо от времени начисления вознаграждения. Во всех случаях средний месячный заработок работника, отработавшего полностью в расчетный период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть менее установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда.

10.2. Документы по учету личного состава, труда и его оплаты

Для учета личного состава, начисления и выплат заработной платы используют унифицированные формы первичных учетных документов, утвержденные постановлением Госкомстата России от 06.04.2001 г. № 26.

Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу (форма № Т-1) **и** ***приказ (распоряжение) о приеме работников на работу (ф. № Т-1а)*** применяются для оформления и учета принимаемых на работу по трудовому договору (контракту). Составляются лицом, ответственным за прием, на всех лиц, принимаемых на работу в организацию.

В приказах указываются наименование структурного подразделения, профессия (должность), испытательный срок, а также условия приема на работу и характер предстоящей работы (по совместительству, в порядке перевода из другой организации, для замещения временно отсутствующего работника, для выполнения определенной работы и др.).

Подписанный руководителем организации или уполномоченным на это лицом приказ объявляют работнику (работникам) под расписку. На основании приказа в трудовую книжку вносится запись о приеме на работу, заполняется личная карточка, а в бухгалтерии открывается лицевой счет работника.

Личная карточка работника (форма № Т-2) **и** ***личная карточка государственного служащего (форма № Т-2ГС)*** заполняются на лиц, принятых на работу на основании приказа о приеме на работу, трудовой книжки, паспорта, военного билета, документа об окончании учебного заведения, страхового свидетельства государственного пенсионного страхования, свидетельства о постановке на учет в налоговом органе и других документов, предусмотренных законодательством, а также сведений, сообщенных о себе работником.

Личная карточка государственного служащего (ф. № Т-2ГС) применяется для учета лиц, замещающих государственные должности государственной службы.

Штатное расписание (ф. № Т-3) применяется для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации. Штатное расписание содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Изменения в штатное расписание вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации или уполномоченным им лицом.

Учетная карточка научного, научно-педагогического работника (ф. № Т-4) применяется в научных, научно-исследовательских, научно-производственных, образовательных и других учреждениях и организациях, осуществляющих деятельность в сфере образования, науки и технологии, для учета научных работников.

Заполняется на основании соответствующих документов (диплома доктора наук и кандидата наук, аттестата доцента и профессора и пр.), а также сведений, сообщенных о себе работником.

На каждого научного и научно-педагогического работника ведется также личная карточка (ф. № Т-2).

Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу (ф. № Т-5) **и** ***приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу (ф. № Т-5а)*** используются для оформления и учета перевода работника(ов) на другую работу в организации. Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании данного приказа делаются от-

метки в личной карточке, лицевом счете, вносится запись в трудовую книжку.

Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику (ф. М Т-6) **и** ***приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам (ф. М Т-ба)*** применяются для оформления и учета отпусков, предоставляемых работнику (работникам) в соответствии с законодательством, коллективным договором, нормативными актами организации, трудовым договором (контрактом).

Составляются работником кадровой службы или уполномоченным лицом, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику под расписку. На основании приказа делаются отметки в личной карточке, лицевом счете и производится расчет заработной платы, причитающейся за отпуск, по форме № Т-60 «Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику».

График отпусков (ф. № Т-7) предназначен для отражения сведений о времени распределения ежегодных оплачиваемых отпусков работникам всех структурных подразделений организации на календарный год по месяцам. График отпусков является сводным. При его составлении учитываются действующее законодательство, специфика деятельности организации и пожелания работника.

График отпусков визируется руководителем кадровой службы, руководителями структурных подразделений, согласовывается с выборным профсоюзным органом и утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом.

При переносе срока отпуска на другое время с согласия работника и руководителя структурного подразделения в график отпусков вносятся соответствующие изменения.

Приказ (распоряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работником (ф № Т-8) **и** ***приказ (рас-поряжение) о прекращении действия трудового договора (контракта) с работниками (ф. М Т-8а)*** применяются для оформления и учета увольнения работника (работников). Заполняются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку.

На основании приказа делается запись в личной карточке, лицевом счете, трудовой книжке, производится расчет с работником по форме № Т-61 «Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работником».

Приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку (ф. М Т-9) **и** ***приказ (распоряжение) о направлении работников в командировку (ф. № Т-9а)*** применяются для оформления и учета направлений работника (работников) в командировки. Запол-

няются работником кадровой службы, подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом. В приказе о направлении в командировку указываются фамилии и инициалы, структурное подразделение, профессии (должности) командируемых, а также цели, время и места командировок.

При необходимости указываются источники оплаты сумм командировочных расходов, другие условия направления в командировку.

Командировочное удостоверение (ф. № Т-19) является документом, удостоверяющим время пребывания работника в служебной командировке.

Выписывается в одном экземпляре работником кадровой службы на основании приказа (распоряжения) о направлении в командировку.

В каждом пункте назначения делаются отметки о времени прибытия и выбытия, которые заверяются подписью ответственного должностного лица и печатью.

После возвращения из командировки в организацию работником составляется авансовый отчет с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Служебное задание для направления в командировку **и** ***отчет о его выполнении (ф. № Т-10а)*** используются для оформления и учета служебного задания для направления в командировку, а также отчета о его выполнении.

Служебное задание подписывается руководителем подразделения, в котором работает командируемый работник. Утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в кадровую службу для издания приказа (распоряжения) о направлении в командировку.

Лицо, прибывшее из командировки, составляет краткий отчет о выполненной работе, согласовывает его с руководителем структурного подразделения и представляет в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением и авансовым отчетом.

Приказ (распоряжение) о поощрении работника (ф. № Т-11) **и** ***приказ (распоряжение) о поощрении работников (ф. № Т-11 а)*** применяются для оформления и учета поощрений за успехи в работе.

Составляются на основании представления руководителя структурного подразделения организации, в котором работает работник.

Подписываются руководителем организации или уполномоченным им лицом, объявляются работнику (работникам) под расписку. На основании приказа (распоряжения) вносится соответствующая запись в трудовую книжку работника.

Табель учета использования рабочего времени и расчета заработной платы (ф. № Т-12) **и** ***табель учета использования рабочего времени (ф. № Т-13)*** применяют для осуществления табельного

учета и контроля трудовой дисциплины. Форма № Т-12 предназначена для учета использования рабочего времени и расчета заработной платы, а ф. № Т-13 - только для учета использования рабочего времени. При использовании ф. № Т-13 оплату труда начисляют в лицевом счете (ф. № Т-54), расчетной ведомости (ф. № Т-51) или расчет-но-платежной ведомости (ф. № Т-49).

Форма № Т-13 применяется в условиях автоматизированной обработки данных. Бланки табеля с частично заполненными реквизитами могут быть созданы с помощью средств вычислительной техники. В этом случае форма табеля изменяется в соответствии с принятой технологией обработки данных.

Табельный учет охватывает всех работников организации. Каждому из них присваивается определенный табельный номер, который указывается во всех документах по учету труда и заработной платы. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием их причин, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Табельный учет осуществляют бухгалтер, бригадир или мастер в табеле учета использования рабочего времени. Для упрощения табельного учета можно ограничиться лишь регистрацией в нем отклонений от нормальной продолжительности рабочего дня.

Отметку о неявках или опозданиях делают в табеле на основании соответствующих документов - справок о вызове в военкомат, суд, листов о временной нетрудоспособности и др., которые работники сдают табельщикам; время простоев устанавливают по листкам о простое, а часы сверхурочной работы - по спискам мастеров.

Учет выработки рабочих в организациях осуществляют мастера, бригадиры и другие работники, на которых возложены эти обязанности. Для учета выработки применяют различные формы первичных документов (наряды на сдельную работу, ведомости учета выполненных работ и др.).

Независимо от формы первичные документы содержат в себе, как правило, следующие реквизиты (показатели): место работы (цех, участок, отделение), время работы (дата); наименование и разряд работы (операции); количество и качество работы; фамилии, инициалы, табельные номера и разряды рабочих; нормы времени и расценки за единицу работы; сумму заработной платы рабочих; шифры учета затрат, на которые относится начисленная заработная плата; количество нормо-часов по выполненной работе.

Учет выработки, а вместе с тем и выбор той или иной формы первичного документа зависят от многих причин: характера производства, особенностей технологии производства, организации и оп-

латы труда, системы контроля и качества продукции, обеспеченности производства мерной тарой, весами, счетчиками и другими измерительными приборами.

Оформленные первичные документы по учету выработки и выполненных работ вместе со всеми дополнительными документами (листками на оплату простоя, на доплаты, актами о браке и др.) передаются бухгалтеру.

Для определения суммы заработной платы, подлежащей выдаче на руки работникам, необходимо определить сумму заработка работников за месяц и произвести из этой суммы необходимые удержания. Эти расчеты производят обычно в ***расчетно-платежной ведомости*** *(ф. № 49),* которая, кроме того, служит и документом для выплаты заработной платы за месяц.

В левой части этой ведомости записывают суммы начислений заработной платы по ее видам (сдельно, повременно, премии и разного рода оплаты), а в правой - удержания по их видам и сумму к выдаче. На каждого работника в ведомости отводят одну строку.

В ряде организаций (особенно крупных) вместо расчетно-платежных ведомостей применяют отдельно ***расчетные ведомости (ф. № Т-51)*** **и** ***платежные ведомости (ф. № Т-53).*** В расчетной ведомости содержатся все расчеты по определению сумм заработной платы, подлежащих выплате работникам. Платежную ведомость используют лишь для выплаты заработной платы. В ней указывают фамилии и инициалы работников, их табельные номера, суммы к выдаче и расписку в получении заработной платы. Расчетно-платежные ведомости или замещающие их расчетные и платежные ведомости применяют для расчетов с работниками за целый месяц.

Аванс за первую половину месяца обычно выдают по платежным ведомостям. Сумму аванса обычно определяют из расчета 40% заработка по тарифным ставкам или бкладам с учетом отработанных работниками дней.

Заработную плату выдают из кассы в течение трех дней. По истечении этого срока кассир против фамилий работников, не получивших заработную плату, делает отметку «Депонировано», составляет реестр невыданной заработной платы и на титульном листе ведомости указывает фактически выплаченную и не полученную работниками сумму заработной платы. Суммы не выплаченной в срок заработной платы по истечении трех дней сдают в банк на расчетный счет.

На выданную сумму заработной платы составляется ***расходный кассовый ордер (ф. № КО-2),*** номер и дата которого проставляются на последней странице ведомости.

В расчетных ведомостях, составляемых на машинных носителях информации, состав реквизитов и их расположение определяются

в зависимости от принятой технологии обработки информации. При этом форма документа должна содержать все реквизиты унифицированной формы.

Журнал регистрации платежных ведомостей (ф. *Лз* ***Т-53а)*** применяется для учета и регистрации платежных ведомостей по произведенным выплатам работникам организации. Ведется работником бухгалтерии.

Выплаты, не совпадающие со временем выдачи заработной платы (внеплановые авансы, отпускные суммы и т.п.), производят по расходным кассовым ордерам, на которых делают пометку «Разовый расчет по заработной плате».

Расчетно-платежная ведомость выполняет несколько функций - расчетного документа, платежного документа - и, кроме того, служит регистром аналитического учета расчетов с работниками по заработной плате.

Однако на практике использовать расчетно-платежные ведомости для подсчета средней заработной платы за какой-либо предшествующий период (например, за шесть месяцев при оплате отпуска) неудобно, поскольку необходимо делать трудоемкие выборки из различных ведомостей.

Поэтому в организации на каждого работника открывают ***лицевые счета (ф.*** *№ Т-54* ***и ф. М Т-54а),*** в которых записывают необходимые сведения о работнике (семейное положение, разряд, оклад, стаж работы, время поступления на работу и др.), все виды начислений и удержаний из заработной платы за каждый месяц. По этим данным легко рассчитать средний заработок за любой период времени.

Форма № Т-54 используется для записи всех видов начислений и удержаний из заработной платы на основании первичных документов по учету выработки и выполненных работ, отработанного времени и документов на разные виды оплат. На основании данного лицевого счета составляют расчетную ведомость по ф. № Т-51.

Форма № Т-54а применяется при обработке учетных данных с применением средств вычислительной техники и содержит только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет. Вторая страница используется для печатания кодов видов оплат и удержаний.

Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику (ф. № Т-60) предназначена для расчета причитающейся работнику заработной платы и других выплат при предоставлении ему ежегодного оплачиваемого или иного отпуска.

Записка-расчет при прекращении действия трудового договора (контракта) с работникам (Ф. № Т-61) применяется для учета

и расчета причитающейся заработной платы и других выплат работнику при прекращении действия трудового договора (контракта). Составляется работником кадровой службы или уполномоченным лицом, расчет причитающейся заработной платы и других выплат производится работником бухгалтерии.

Для получения аванса за первую половину месяца в банк представляют следующие документы: чек, платежные поручения на перечисление денежных средств в бюджет по удержанным налогам, на перечисление сумм, удержанных по исполнительным документам и личным обязательствам, а также на перечисление платежей на социальные нужды (в фонды - пенсионный, социального страхования, обязательного медицинского страхования).

10.3. Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера

Договор гражданско-правового характера (подряда, поручения, аренды, купли-продажи, контракции, мены, комиссии, авторский договор и др.) заключается между организацией и работниками, привлекаемыми со стороны для выполнения конкретных работ, которые организация не может выполнить своими силами.

Указанные договоры составляются не менее чем в двух экземплярах: один из них выдается работнику-исполнителю, второй остается у организации. Форму договоров разрабатывает сама организация, но в ней должны быть предусмотрены все реквизиты, необходимые для документов подобного вида (наименование документа, организации, фамилия, имя, отчество руководителя организации (или другого должностного лица) и работника-исполнителя, их подписи, место и дата составления договора, его содержание, сроки выполнения работ, сумма и условия оплаты работ, порядок ее приемки, печать организации). Договоры регистрируются в бухгалтерии или в отделе кадров.

Выполненные по договорам работы оплачивают по счету-заявлению исполнителя, форму которого также разрабатывает сама организация. В нем указываются содержание заявления, фамилия и инициалы руководителя, на чье имя подается заявление, ссылка на договор, фамилия, имя, отчество и паспортные данные заявителя, его подпись, Дата, сведения о льготах по налогам.

Основанием для оплаты работ по счету-заявлению служит резолюция организации.

Для оформления и учета приемки-сдачи работ, выполненных работником по трудовому договору (контракту), заключенному на время выполнения определенной работы, можно использовать *акт о приемке Работ, выполненных по трудовому договору (контракту), заключен-*

ному на время выполнения определенной работы **(ф**. № Т-73**).** Акт является основанием для окончательного или поэтапного расчета сумм оплаты выполненных работ. Составляется работником, ответственны за приемку выполненных работ, утверждается руководителем организации или уполномоченным им лицом и передается в бухгалтерию для расчета и выплаты исполнителю работ причитающейся суммы.

В акте указывают наименования выполненных работ, суммы оплаты за выполненные работы, суммы аванса и предоплаты и всего к выплате (с учетом аванса, предоплаты). Акт ф. № Т-73 может применяться по трудовому и гражданско-правовому договору.

10.4. Синтетический учет расчетов по оплате труда

Синтетический учет расчетов с персоналом по оплате труда по всем видам заработной платы, премиям, пособиям, пенсиям работающим пенсионерам и другим выплатам, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации осуществляется на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Этот счет, как правило, пассивный. По кредиту счета отражают начисления по оплате труда, пособий за счет отчислений на государственное социальное страхование, пенсий и других аналогичных сумм, а также доходов от участия в организации, а по дебету - удержания из начисленной суммы оплаты труда и доходов, выдачу причитающихся сумм работникам и не выплаченные в срок суммы оплаты труда и доходов. Сальдо этого счета, как правило, кредитовое и показывает задолженность организации перед рабочими и служащими по заработной плате и другим указанным платежам.

Операцию по начислению и распределению оплаты труда, включаемой в издержки производства и обращения, оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство» (оплата труда производственных рабочих);
Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (оплата труда рабочим вспомогательных производств); Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» (оплата труда цехового персонала);
Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» (оплата труда персонала администрации);
Дебет счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (оплата труда работников обслуживающих производств и хозяйств);
Дебет других счетов издержек (28, 44, 45, 91, 97 и др.)
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (на всю сумму начисленной оплаты труда).

Начисление оплаты труда по операциям, связанным с заготовлением и приобретением производственных запасов, оборудования к установке и осуществлением капитальных вложений, отражают, как уже отмечалось в двух предыдущих главах, по дебету счетов 07, 08, 10, 11, 15 и кредиту счета 70.

Пособия по временной нетрудоспособности и другие выплаты за счет средств органов социального страхования отражают по дебету счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и кредиту счета 70.

Начисленные суммы премий, материальной помощи, пособий, оплаты труда по работам, производимым за счет средств целевого финансирования и в процессе получения внереализационных или операционных доходов, отражают по дебету счетов 91 «Прочие доходы и расходы», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование» и кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Начисление доходов работникам организации по акциям и вкладам в его имущество оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

В некоторых организациях ввиду сезонности производства отпуска работникам предоставляют в течение года неравномерно. Поэтому для более точного определения себестоимости продукции суммы, выплачиваемые работникам за отпуска, относят на издержки производства в течение года равномерными долями независимо от того, в каком месяце эти суммы будут выплачиваться. Тем самым создается резерв для оплаты отпусков работникам. Организация может создавать резерв на выплату вознаграждений за выслугу лет.

Резервируемые суммы относят в дебет тех же счетов производственных затрат, на которые отнесена начисленная зарплата работников, и в кредит счета 96 «Резервы предстоящих расходов».

По мере ухода рабочих в отпуск фактически начисленные им суммы за отпускной период списывают на уменьшение созданного резерва. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 96 «Резервы предстоящих расходов» Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Такой же записью оформляют начисление работникам вознаграждений за выслугу лет.

При начислении сумм ежегодных и дополнительных отпусков следует иметь в виду, что начисленные суммы отпусков включаются в фонд заработной платы труда отчетного месяца только в сумме, при-

ходящейся на дни отпуска в отчетном месяце. В случае перехода части отпуска на следующий месяц выплаченная работникам за эти дни сумма отпускных отражается в отчетном месяце как выданный аванс (по дебету счета 70 и кредиту счета 50 «Касса»). В следующем месяце *эту* сумму включают в состав фонда оплаты труда и обычно отражают записью по начислению отпускных сумм (кредит счета 70 и дебет счетов производственных затрат или счета 96).

При натуральной форме оплаты труда, т.е. выдаче работникам в качестве оплаты труда готовой продукции, товаров и др., составляют следующие бухгалтерские записи:

Дебет счетов 20, 23, 25 Кредит счета 70 }	на сумму начисленной заработной платы
2)Дебет счета 70 Кредит счетов } 90, 91	на сумму выданной продукции, товаров, материалов в натуре по ценам реализации, включая НДС и акцизный налог
3)Дебет счетов 90, 91 Кредит счетов} 43, 41, 40	На производственную себестоимость готовой продукции, фактическую себестоимость товаров и материалов, выданных в порядке натуральной оплаты

Удержания из сумм начисленной оплаты труда списывают с кредита соответствующих счетов в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Выдачу сумм заработной платы и пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» Кредит счета 50 «Касса».

Не полученная в срок заработная плата оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»
Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,
субсчет «Расчеты по депонированным суммам».

Остатки не выданной в срок заработной платы (задепонированных сумм) по истечении трех дней должны быть сданы в банк на расчетный счет. При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 51 «Расчетные счета»
Кредит счета 50 «Касса».

Учет расчетов с депонентами ведут в книге учета депонированной заработной платы, заполняемой по данным реестра невыданной

заработной платы. Книгу открывают на год. Для каждого депонента в ней отводят отдельную строку, в которой указывают табельный номер депонента, его фамилию, имя, отчество, депонированную сумму и отметки о ее выдаче. Суммы, оставшиеся на конец года невыплаченными, переносят в новую книгу, открываемую также на год.

Последующую выплату депонированной заработной платы осуществляют по расходному кассовому ордеру и отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 50 «Касса».

10.5. Учет удержаний из заработной платы

Из начисленной работникам организации заработной платы производят различные удержания, которые можно разделить на две группы: обязательные 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 производству; за порчу, недостачу или утерю материальных ценностей; за брак; денежные начеты; за товары, купленные в кредит, и др.

В соответствии с НК РФ налоговая ставка на доходы физических лиц устанавливается в размере 13%.

Налоговая ставка устанавливается в размере 35% в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения установленных Налоговым кодексом размеров;
- страховых выплат по договорам добровольного страхования в части превышения установленных НК размеров;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из $^{3}/_{4}$ действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиком заемных средств в части превышения установленных НК размеров. Налоговая ставка устанавливается в размере 30% в отношении

всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися на-

логовыми резидентами Российской Федерации, и в размере 6% в от-ношении доходов от долевого участия в деятельности организации, полученных в виде дивидендов.

Удержания по исполнительным листам. Порядок удержания алиментов определен Семейным кодексом Российской Федерации, вступившим в силу в марте 1995 г., и Временной инструкцией о порядке удержания алиментов.

В соответствии с Семейным кодексом алименты на содержание несовершеннолетних детей устанавливаются в твердой денежной сумме или в размере: на 1 ребенка – 1/4, на 2 детей - '/3, на *3* детей и более – 1/2 заработка (дохода), но не менее суммы, установленной законодательством. На содержание нуждающихся в помощи родителей, супругов, других лиц алименты устанавливаются в твердой денежной сумме.

Если работник, который, добровольно уплачивая алименты, подал заявление о прекращении взыскания или сменил место работы, то организация обязана сообщить в суд по месту нахождения организации и взыскателя о прекращении взыскания.

Взыскание алиментов производится со всех видов дохода и дополнительного вознаграждения как по основной, так и по совмещаемой работе, с дивидендов, пособий по государственному социальному страхованию, сумм, выплачиваемых в возмещение ущерба в связи с утратой трудоспособности вследствие увечья или иного повреждения здоровья.

Алименты не взыскивают с сумм материальной помощи, единовременных премий, компенсационных выплат за работу во вредных и экстремальных условиях и иных выплат, не носящих постоянного характера.

Удержанные суммы алиментов бухгалтерия обязана в течение трех дней со дня выплаты заработной платы выдать взыскателю лично из кассы, перевести по почте акцептованным платежным поручением (с отнесением расходов по переводу на взыскателя) или перечислить на счет взыскателя по вкладам в отделение Сберегательного банка на основании письменного заявления заявителя. Если адрес заявителя неизвестен, то удержанные суммы перечисляют на депозитный счет суда по месту нахождения организации.

Удержания за причиненный материальный ущерб. Материальная ответственность работников за ущерб, причиненный организации, предусматривается Трудовым кодексом Российской Федерации.

Различают полную и ограниченную материальную ответственность.

Полная материальная ответственность возникает при заключении договора о полной материальной ответственности между орга-

низацией и работником, отвечающим за сохранность соответствующего имущества. Договор заключается в двух экземплярах, один из которых хранится у организации, а второй - у работника.

Ограниченную материальную ответственность несут работники за порчу или уничтожение по небрежности материалов, полуфабрикатов, готовых изделий, инструментов, специальной одежды и других предметов, выданных в личное пользование, если ущерб причинен в ходе трудового процесса. Данная ответственность не может превышать среднего месячного заработка виновного работника на день выявления ущерба. Материальная ответственность свыше среднего месячного заработка допускается в случаях, предусмотренных Трудовым кодексом Российской Федерации или иными федеральными законами.

Удержания из начисленной заработной платы отражают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» (на сумму налога на доходы физических лиц);
- 28 «Брак в производстве» (на суммы удержаний с виновников брака);
- 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (на суммы за товары, проданные в кредит, по ссудам банков, по предоставленным займам, на суммы, взысканные в возмещение недостач, уплаченных штрафов);
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на суммы по исполнительным документам), других счетов.

Погашение задолженности перед бюджетом по удержаниям отражают по дебету счетов 68 с кредита счета 51 «Расчетные счета», а по алиментам - по дебету счета 76 с кредита счетов 50 «Касса» (при выдаче удержанных сумм из кассы), 51 «Расчетные счета» (при переводе по почте или зачислении на счет получателя в Сберегательном банке).

Учет расчетов по возмещению материального ущерба осуществляют на активном счете 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

В дебет счета 73 относят суммы, подлежащие взысканию с виновных лиц, с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (на балансовую стоимость недостающих и испорченных ценностей), счета 98 «Доходы будущих периодов» (на разницу между балансовой стоимостью указанных ценностей и суммой, взыскиваемой с виновных лиц, - как правило, рыночной стоимостью), счета 28 «Брак в производстве» (за потери от брака продукции) и др.

По кредиту счета 73, субсчет 2, отражают погашение сумм материального ущерба в корреспонденции со счетами:

50, 51 - на сумму внесенных платежей;

70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на сумму удержаний из заработной платы;

94 - «Недостатки и потери от порчи ценностей» - на сумму списанных недостач при отказе во взыскании ввиду необоснованности иска.

10.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению

В соответствии со второй частью НК РФ 01.01.2001 г. введен единый социальный налог, зачисляемый в государственные внебюджетные фонды - Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь.

Объектом налогообложения для исчисления налога признаются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые работодателями в пользу работников по всем основаниям.

Детальный перечень объектов налогообложения, налоговая база, доходы, не подлежащие налогообложению, налоговые льготы изложены во второй части НК РФ.

Для налогоплательщиков применяются следующие ставки социального налога:

Налоговая база на каждого работника нарастающим итогом с начала года	*Пенсионный фонд Российской Федерации*	Фонд *социального страхования Российской Федерации*	*Фонды обязательного медицинского страхования*		Итого
			Федеральный фонд обязательного медицинского страхования	*Территориальные фонды обязательного медицинского страхования*	
До 100000руб.	28,0%	4,0%	0,2%	3,4%	35,6%
От 100 001 до 300 000 руб.	28 000 руб. + 15,8% с суммы, превышающей 100 000 руб.	4000 руб. + 2,2% с суммы, превышающей 100000руб.	200 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 100 000 руб.	3400 руб. + 1,9% с суммы, превышающей 100000руб.	35 600 руб. + 20,0% с суммы, превышающей 100000руб.
От 300 001 до 600 000 руб.	59 600 руб. + 7,9% с суммы, превышающей 300 000 руб.	8400 руб. + 1,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	400 руб. + 0,1% с суммы, превышающей 300 000 руб.	7200 руб. + 0,9% с сумму, превышающей 300 000 руб.	75 600 руб. + 10,0% с суммы, превышающей 300 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	83 300 руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11700 руб.	700 руб.	9900 руб.	105600руб. + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком отдельно в отношении каждого фонда и определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Налогоплательщики уплачивают авансовые платежи по налогу ежемесячно в срок, установленный для получения средств в банке на оплату труда за истекший месяц, но не позднее 15-го числа следующего месяца.

Сумма налога, зачисляемая в составе социального налога в Фонд социального страхования Российской Федерации, подлежит уменьшению налогоплательщиками на произведенные ими самостоятельно расходы на цели государственного социального страхования, предусмотренные законодательством Российской Федерации.

В сроки, установленные для уплаты налога, налогоплательщики обязаны представить в Фонд социального страхования Российской Федерации сведения о суммах:

1) начисленного налога в Фонд социального страхования Российской Федерации;

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 санаторно-курортное обслуживание работников и их детей;

4) расходов, подлежащих зачету;

5) уплачиваемых в Фонд социального страхования Российской Федерации.

Для учета расчетов по взносам на социальное страхование, в Пенсионный фонд и на медицинское страхование используется пассивный счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», который имеет следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по социальному страхованию»;
- 2 «Расчеты по пенсионному обеспечению»;
- 3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию».

Начисленные суммы в Фонд социального страхования, Пенсионный фонд, в фонды обязательного медицинского страхования относят в дебет тех счетов, на которые отнесена начисленная оплата труда, и в кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению». При этом составляют следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 20 «Основное производство» Дебет других счетов производственных затрат (23, 25, 26 и др.) Кредит счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», субсчета 1,2, 3.

Часть сумм, начисленных в Фонд социального страхования. Пенсионный фонд используется организацией для выплаты работникам соответствующих пособий по временной нетрудоспособности, беременности и родам, пособий на детей и др.

Начисление работникам организации указанных пособий оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию
и обеспечению», субсчета 1 и 2
Кредит счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Остальную часть сумм отчислений по социальному страхованию перечисляют в Фонд социального страхования, отчислений в Пенсионный фонд - в указанный Фонд, а отчисления в фонды медицинского страхования - в соответствующие фонды. Перечисление оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению»,
субсчета 1,2, 3 Кредит счета 51 «Расчетные счета»

Следует отметить, что отчисления на социальное страхование, пенсионное обеспечение и обязательное медицинское страхование производят от сумм оплаты труда не только работников, занятых производством продукции (работ, услуг), но и работников непроизводственной сферы (жилищно-коммунального хозяйства, детских дошкольных учреждений, объектов культурно-просветительной работы и др.).

Начисленную оплату труда работников непроизводственной сферы и указанные отчисления на нее относят на счета целевых источников, предусмотренных сметами на содержание соответствующих объектов.

Обычно начисленную оплату труда и отчисления на социальные нужды отражают по дебету счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (с кредита счетов 70, 69).

10.7. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям начисления заработной платы, других выплат и удержаниям из начисленных выплат

№ п/п	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
1	Начислена заработная плата рабочим основного и вспомогательного производств, а также занятым сбытом и реализацией продукции		

№ n/n	Операции	Корреспондирующие счета Дебет	Кредит
2	Начислена заработная плата работникам управления общепроизводственного и общехозяйственного назначения, а также обслуживающих производствихозяйств		
3	Начислена заработная плата работникам, занятым заготовкой и приобретением материалов, капитальными вложениями		
4	Начислена заработная плата по операциям выбытия основных средств, нематериальных активов и материалов		
5	Начислена заработная плата рабочим, занятым исправлением брака		
6	Начислены доходы (дивиденды) работникам от участия в организации		
7	Начислены выплаты работникам за счет средств целевого финансирования		
8	Начислены страховые взносы органам социального страхования, в Пенсионный сронд, в фонды медицинского страхования		
9	Начислены работникам пособия по временной нетрудоспособности		
10	Перечислено в погашение задолженностей по отчислениям на социальные нужды		
11	Удержаны с начисленной заработной платы и других выплат подоходный налог, по исполнительным листам, с виновников брака, по возмещению материального ущерба		
12	Выдана заработная плата работникам и произведены перечисления со счетов банка		
13	Выданы работникам в порядке натуральной оплаты материалы и готовая продукция по ценам реализации		
14	Списана себестоимость материалов и готовой продукции, выданных в порядке натуральной оплаты		
15	Перечислена на счет депонентов не выданная в срок заработная плата		
16	Погашена депонентская задолженность		
17	Погашена задолженность по исполнительным листам		

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций					
	1	2	3	4	5	6
Дебет	20, 23, 44	25, 26, 29	10, 15,08	91	28	84
Кредит	70	70	70	70	70	70
Стороны счета	Номера операций					
	7	8	9	10	11	12
Дебет	86	20, 23, 44, 25, 26, 29, 10,15,08, 91 и др.	69	69	70	70
Кредит	70	69	70	51	68, 76, 28, 73	50,51,52, 55
Стороны счета	Номера операций					
	13	14	15	16	17	
Дебет	70	91,90	70	76	76	
Кредит	91,90	10,43	76	50	50,51	

10.8. Вопросы и задания

1. Каков порядок расчета среднего заработка?
2. Каков порядок расчета среднего заработка для оплаты отпусков?
3. Какими документами оформляются отступления от нормальных условий работы?
4. Перечислите документы по учету личного состава, труда и его оплаты.
5. По каким документам выдают авансы и заработную плату за месяц?
6. Составьте бухгалтерские записи по начислению заработной платы работникам.
7. Какие удержания производят из начисленной заработной платы работникам?
8. По каким ставкам начисляют единый социальный налог?
9. Составьте бухгалтерские записи по начислению социального налога и его перечислению.
10. Каков порядок учета не выданной в срок заработной Платы?
11. Каким образом исчисляют пособия по временной нетрудоспособности?
12. Каков порядок оплаты сверхурочных работ?

Глава 11
Классификация расходов и затрат. Учет расходов по элементам затрат

11.1. Понятия «затраты», «расходы», «издержки»

Затраты - это стоимость ресурсов, использованных на определенные цели.

В этом определении следует выделить три момента:

- затраты определяются величиной использованных ресурсов (материальных, трудовых, финансовых);
- величина использованных ресурсов должна быть представлена в денежном выражении для обеспечения соизмерения различных ресурсов;
- понятие затрат должно обязательно соотноситься с конкретными целями и задачами (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг, осуществление капитальных вложений, функционирование отдела, службы и др.). Без указания цели понятие затрат становится неопределенным.

В отечественной практике понятие ***«расходы»*** изложено в ПБУ Ю/99 «Расходы организаций» и НК.

Согласно ПБУ 10/99 расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов и возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала организации, за исключением уменьшения вкладов по решению собственников имущества.

Не признается расходами организации выбытие активов:

- в связи с приобретением и созданием внеоборотных активов;
- в качестве вкладов в уставные (складочные) капиталы других организаций, в связи с приобретением акций АО и иных ценных бумаг не с целью перепродажи (продажи);
- по договорам комиссий, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципиала и др.;
- в порядке предварительной оплаты материально-производственных запасов и иных ценностей, работ, услуг;
- в виде авансов, задатков в счет оплаты МПЗ и иных ценностей, работ, услуг; ' в погашение кредита, займа, полученных организацией.

Приведенный перечень выбытия активов, не признаваемых расходами, показывает, что понятие «расходы» предусматривает ограничение по цели использования ресурсов.

Например, затраты на приобретение основных средств в отчетном периоде не будут признаны расходами - к расходам будут отне-сены лишь амортизированные отчисления по приобретенным основным средствам.

Кроме того, ПБУ 10/99 предусматривает ряд условий для признания расходов в бухгалтерском учете и отчете о прибылях и убытках (см. п. 11.3).

Расходы организации в зависимости от их характера, условий осуществления и направления деятельности организации разделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

Расходы по обычным видам деятельности связаны с изготовлением и продажей продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также приобретением и продажей товаров; учитываются на счетах учета затрат на производство (20, 23, 25 и др.) и расходов на продажу (44).

Прочие расходы не учитываются на счетах учета затрат на производство. В конечном итоге их отражают на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 99 «Прибыли и убытки».

Согласно ПК РФ расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные (понесенные) налогоплательщиками (п. 1 ст. 252).

Обоснованными считаются экономически оправданные затраты. С этой целью по некоторым затратам для целей налогообложения устанавливаются лимиты (нормы расхода), в пределах которых они подлежат признанию, - по оплате суточных при нахождении работников в командировке, полевого довольствия, компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и некоторым другим расходам. В бухгалтерском учете подобные расходы признаются по фактическим затратам.

Документально подтвержденными считаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в установленном законодательством порядке. Следует отметить, что данное условие признания расходов в налогообложении не отличается от признания расходов в бухгалтерском учете, поскольку в бухгалтерском учете все записи в учетных регистрах осуществляются только на основе правильно оформленных бухгалтерских документов.

Состав расходов, признаваемых в налогообложении, несколько отличается от состава расходов, признаваемых в бухгалтерском учете.

Существенно различаются классификации расходов для целей бухгалтерского учета и налогообложения. В отличие от приведенной выше классификации расходов организации в налоговом учете расходы разделяются на расходы, связанные с производством и реали-

зацией продукции, и внереализационные расходы (без выделения операционных и чрезвычайных расходов).

Понятие **«издержки»** используется в основном в экономической теории в качестве понятия «затраты» применительно к производству продукции (работ, услуг). Понятие «затраты на производство» и «издержки производства» можно рассматривать как идентичные.

В качестве идентичных можно рассматривать также понятие «затраты на производство и продажу продукции», «издержки производства и обращения» и «расходы по обычным видам деятельности». При этом понятие «издержки производства и обращения» в настоящее время применяется в основном организациями торговли и общественного питания.

11.2. Классификация расходов организации

Как уже отмечалось, в бухгалтерском учете расходы организации в зависимости от характера, условий осуществления и направлений деятельности разделяются на расходы по обычным видам деятельности и прочие расходы (операционные, внереализационные, чрезвычайные).

Данная классификация расходов положена в основу содержания формы отчета о прибылях и убытках.

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 представление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды и прав, возникающих из патентов на изобретение, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, а также участие в уставных капиталах других организаций, расходами по обычным видам деятельности считаются расходы, осуществление которых связано с указанными видами деятельности. Если указанные виды деятельности не являются предметом деятельности организаций, то расходы по осуществлению этих видов деятельности относятся к операционным расходам.

Расходы по обычным видам деятельности формируются из расходов:

- на приобретение сырья, материалов, товаров и иных МПЗ;
- по переработке материально-производственных запасов для целей производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;
- по продаже продукции (работ, услуг) и товаров.

Расходы по обычным видам деятельности принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, рав-

ной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности. Если оплата покрывает лишь часть признаваемых расходов, то расходы принимаются к учету в сумме оплаты этой части расходов и кредиторской задолженности.

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

- материальные затраты;
- затраты на оплату труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизация;
- прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Эта группировка является единой и обязательной для организаций всех отраслей народного хозяйства. Группировка затрат по экономическим элементам показывает, *что именно* израсходовано на производство продукции, каково соотношение отдельных элементов затрат в общей сумме расходов.

Экономический элемент расходов - это однородный их вид, который невозможно разложить на составные части (пример - стоимость покупной электроэнергии).

На практике под элементом расхода понимают экономически однородные затраты (материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация и др.). ***Операционными*** являются расходы:

- связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, а также прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности;
- связанные с участием в уставных капиталах других организаций;
- связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (кроме иностранной валюты), товаров, продукции;
- проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов);
- расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемые кредитной организацией;
- отчисления в оценочные резервы, а также в резервы, создаваемые в связи с признанием условных фактов хозяйственной деятельности;
- прочие операционные расходы.

Внереализационными расходами являются:

- штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- возмещение причиненных организации убытков;

- убытки прошлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания;
- курсовые разницы (отрицательные);
- суммы уценки активов;
- перечисления средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и других подобных мероприятий;
- прочие внереализационные расходы.

Чрезвычайные расходы возникают как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварий и др.). К чрезвычайным расходам относят заработную плату работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий, отчисления в единый социальный налог с данной заработной платы, стоимость материалов, израсходованных при ликвидации последствий стихийных бедствий и др.

11.3. Признание расходов в бухгалтерском учете

Все расходы организации (по обычным видам деятельности и прочие) 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 отсутствует 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.

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 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 производственными расходами и поступлениями (соответствие доходов и расходов);
- путем их обоснованного распределения между отчетными периодами, когда расходы обусловливают 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.

11.4. Направления классификации затрат на производство и продажу продукции. Понятие себестоимости продукции

Выше была рассмотрена классификация расходов организации, на основе которой составляется отчет о прибылях и убытках. Прибыль или убыток от проданной продукции определяется вычитанием из выручки от продажи продукции ее себестоимости.

В бухгалтерском учете используются различные показатели себестоимости продукции: себестоимость проданной продукции, производственная себестоимость и др.

Себестоимость проданной продукции - это затраты на ее производство и продажу.

Производственная себестоимость - это затраты на производство выпущенной продукции. При исчислении *полной* производственной себестоимости в ее состав включают общехозяйственные расходы; *неполная* производственная себестоимость исчисляется без общехозяйственных расходов.

В определении себестоимости продукции подчеркивается, что она включает в себя только те затраты, которые непосредственно связаны с производством и продажей выпущенной и проданной продукции. На это обстоятельство следует обратить особое внимание, поскольку время производства продукции не совпадает с отчетным периодом. В связи с этим, как правило, не все затраты отчетного периода

включаются в себестоимость выпущенной продукции. Вместе с тем себестоимость продукции могут включаться затраты не только отчетного, но и предшествующих отчетных периодов.

Для исчисления различных показателей себестоимости продукции необходимо классифицировать затраты по ряду признаков (выделить затраты, включаемые в себестоимость продукции, общехозяйственные расходы, расходы на продажу и др.).

Кроме того, с целью управления затратами и производством продукции затраты целесообразно классифицировать по другим направлениям - для принятия решений, осуществления контроля и регулирования.

Таким образом, дополнительно к рассмотренной классификации расходов организации затраты целесообразно классифицировать по следующим трем направлениям:

- для исчисления себестоимости продукции;
- для принятия решений;
- для осуществления контроля и регулирования.

11.5. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции

Для исчисления себестоимости продукции затраты классифицируют по следующим признакам.

Признаки классификации	*Подразделения затрат на виды*
1. Отношение к себестоимости продукции	Включаемые и не включаемые в себестоимость продукции
2. Экономическое содержание	По элементам затрат и статьям калькуляции
3. Экономическая роль в процессе производства	Основные и накладные
4. Состав (однородность)	Одноэлементные и комплексные
5. Способ включения в себестоимость продукции	Прямые и косвенные
6. Периодичность возникновения	Текущие и единовременные
7. Участие в процессе производства	Производственные и внепроизводствен-ные
8. Эффективность	Производительные и непроизводительные
9. Отражение в бизнес-плане	Планируемые и непланируемые
10. Возможность нормирования	Нормируемые и ненормируемые
11. Временные периоды	Затраты предшествующего периода, отчетного периода, будущих пери

По отношению к себестоимости продукции затраты делят на включаемыне включаемые в себестоимость продукции.

Себестоимость выпущенной продукции определяют прибавлен^ ем к стоимости незавершенного производства на начало отчетного периода затрат отчетного периода и вычитанием из полученной суммы затрат стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Следовательно, к *включаемым в себестоимость продукции* затратам относят стоимость незавершенного производства на начало периода и те затраты отчетного периода, которые непосредственно относятся на выпущенную продукцию.

Не включаются в себестоимость выпущенной продукции стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода, затраты, не относящиеся непосредственно к производству выпущенной продукции (например, затраты на приобретение неизрасходованных в производстве материалов) и часть расходов будущих периодов.

К незавершенному производству относят затраты на незаконченную производством продукцию.

Например, в строительной организации затраты на возведение фундамента, стен здания и выполнение других работ вплоть до окончания строительства объекта считаются незавершенным производством.

По экономическому содержанию расходы группируют по элементам затрат и по статьям калькуляции.

Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по обычным видам деятельности группируют по следующим элементам затрат:

1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
2) затраты на оплату труда;
3) отчисления на социальные нужды;
4) амортизация;
5) прочие затраты (почтово-телеграфные, телефонные, командировочные и др.).

Полученные по элементам расходов данные необходимы для определения финансового результата по обычным видам деятельности за отчетный период, разработки бизнес-планов, определения объема закупок материальных ресурсов, фонда оплаты труда и суммы амортизационных отчислений, организации контроля за расходами, исчисления показателей эффективности использования ресурсов (материалоемкости, трудоемкости и др.) и ряда других показателей.

Следует отметить, что при учете расходов по их элементам не выделяют расходы на законченную производством продукцию (работы, услуги) и незавершенное производство.

НК РФ предусматривает выделение не пяти, а четырех элементов расходов:

1) материальные расходы;
2) расходы на оплату труда;
3) сумма начисленной амортизации;
4) прочие расходы.

Статьи калькуляции - это установленная организацией совокупность затрат для исчисления себестоимости всей продукции (работ, услуг) или ее отдельных видов.

Основные положения по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции на промышленных предприятиях и проекту методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг рекомендуют следующую группировку расходов по статьям калькуляции:

1) «Сырье и материалы»;
2) «Возвратные отходы» (вычитаются);
3) «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;
4) «Топливо и энергия на технологические цели»;
5) «Затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполнении работ, оказании услуг»;
6) «Отчисления на социальные нужды»;
7) «Расходы на подготовку и освоение производства»;
8) «Общепроизводственные расходы»;
9) «Общехозяйственные расходы»;
10) «Потери от брака»;
11) «Прочие производственные расходы»;
12) «Расходы на продажу».

Итог первых 11 статей образует производственную себестоимость продукции, а итог всех 12 статей - себестоимость проданной (реализованной) продукции.

Организации могут вносить изменения в приведенную номенклатуру статей затрат на производство с учетом особенностей техники, технологии и организации производства.

По экономической роли в процессе производства затраты делятся на основные и накладные.

Основными называются затраты, непосредственно связанные с технологическим процессом производства: затраты на сырье, основные и вспомогательные материалы, зарплата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и другие расходы, кроме общепроизводственных и общехозяйственных расходов.

Накладные расходы образуются в связи с организацией, обслуживанием производства и управлением им. Они состоят из общепроизводственных и общехозяйственных расходов

По составу (однородности) различают одноэлементные и комплексные расходы.

Одноэлементными называются расходы, состоящие из одного элемента - заработная плата, амортизация и др.; *комплексными* - расходы, состоящие из нескольких элементов, например общепроизводственные и общехозяйственные расходы, в состав которых входят заработная плата соответствующего персонала, амортизация зданий ц другие одноэлементные расходы.

По способу включения в себестоимость продукции затраты делятся на прямые и косвенные.

Прямые затраты связаны с производством определенного вида продукции и могут быть непосредственно отнесены на его себестоимость: сырье и основные материалы, основная зарплата производственных рабочих, потери от брака и др.

Косвенные затраты не могут быть отнесены прямо на себестоимость отдельных видов продукции и распределяются косвенно (условно): общепроизводственные и общехозяйственные расходы, часть расходов на продажу и др. Деление затрат на прямые и косвенные зависит от отраслевых особенностей, организации производства, принятого метода калькулирования себестоимости продукции.

Например в угольной промышленности, где вырабатывается лишь один вид продукции, все затраты являются прямыми.

Нередко основные расходы отождествляют с прямыми, а накладные - с косвенными. Накладные расходы действительно распределяют между объектами учета затрат и калькулирования косвенным способом. Вместе с тем значительная часть основных расходов также распределяется по соответствующим объектам косвенным способом: основная часть вспомогательных материалов, дополнительная заработная плата производственных рабочих, отчисления на социальные нужды и др. В ряде производств даже сырье и основные материалы распределяются по объектам учета и калькулирования косвенным способом - пропорционально нормам расхода сырья и материалов, рецептурным нормам и т.п.

Способы распределения косвенных расходов зависят от вида распределяемых расходов, технологической особенности производства продукции и других факторов.

Например, отчисления в единый социальный налог распределяют по объектам пропорциональной оплаты труда работников; общепроизводственные и общехозяйственные расходы распределяются между объектами различными способами - пропорционально оплате труда работников, плановым и сметным затратам и др.

Следует отметить, что, несмотря на близость названий некоторых статей в группировках по элементам затрат и статьям калькуляции, их содержание существенно различается.

Например, по статье калькуляции «Сырье и материалы» отражают стоимость израсходованных материальных ресурсов не только покупных (как в группировке по элементам затрат), но и собственного производства. Кроме того, по этой статье отражают стоимость только тех материалов, расход которых непосредственно связан с производством продукции (работ, услуг). Стоимость материалов, израсходованных на управленческие нужды и при продаже продукции, отражается по статьям калькуляции «Общепроизводственные расходы», «Общехозяйственные расходы», «Расходы на продажу».

В зависимости от периодичности возникновения затраты делятся на текущие и единовременные. К *текущим* относятся затраты, имеющие частую периодичность (например, расход сырья и материалов), к *единовременным* (однократным) - расходы на подготовку и освоение выпуска новых видов продукции, связанные с пуском новых производств и др. Единовременные расходы часто называют дискреционными затратами.

По участию в процессе производства различают производственные и внепроизводственные затраты (расходы периода).

Производственные затраты непосредственно связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и включаются в их себестоимость (материальные затраты, расходы на оплату труда, отчисления в единый социальный налог, потери от брака, общепроизводственные расходы и др.).

Внепроизводственные затраты (расходы периода) непосредственно не связаны с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг и не включаются в производственную себестоимость. Они списываются на уменьшение прибыли от продажи продукции (на счет 90 «Продажи»). К расходам периода относят расходы по продаже продукции (коммерческие расходы).

Значительная часть расходов на продажу прямо относится на себестоимость проданной продукции (упаковочные и тарные материалы, транспортные расходы и др.). Часть расходов на продажу распределяется между видами проданной продукции косвенным способом пропорционально производственной себестоимости, стоимости проданной продукции и т.п.

Общехозяйственные расходы могут включаться в производственную себестоимость продукции (работ, услуг) или относиться к расходам периода в зависимости от принятого в организации порядка их списания. Если в учетной политике предусмотрено исчисление полной производственной себестоимости продукции, то общехозяйственные расходы списываются на счета учета затрат на производство, т.е. включаются в состав производственных расходов. При исчислении неполной производственной себестоимости продукции общехозяй-

ственные расходы относят к расходам периода и списывают на счет 90 «Продажи».

По эффективности различают *производительные* и *непроизводительные* затраты. Производительными считаются затраты на производство продукции установленного качества при рациональной технологии и организации производства. Непроизводительные расходы являются следствием недостатков в технологии и организации производства - потери от простоев, брак продукции, оплата сверхурочных работ и др.

Производительные затраты планируются, поэтому они называются *планируемыми* в бизнес-плане. Непроизводительные затраты, как правило, не планируются, поэтому их считают *непланируемыми.*

По возможности нормирования затраты делятся на *нормируемые* (которые поддаются нормированию и включаются в нормативную базу организации - материальные затраты, основная заработная плата производственных рабочих и др.) и *ненормируемые* (затраты, по которым нормы не устанавливаются, - потери от простоев, оплата сверхурочных работ и др.).

Деление затрат на нормируемые и ненормируемые предусмотрено также НК РФ для целей налогообложения.

К *нормируемым расходам для целей налогообложения* относят командировочные и представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством; затраты на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному или частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов; часть расходов на рекламу. Все остальные расходы организаций *для целей налогообложения являются ненормируемыми.*

Нормируемые для целей налогообложения затраты включаются в себестоимость продукции, принимаемой для налогообложения прибыли, в пределах установленных норм и нормативов. Для целей учета они принимаются в фактически произведенных затратах.

По временным периодам осуществления различают затраты предшествующих периодов, отчетного периода и будущих периодов.

Затраты предшествующих отчетных периодов представлены в незавершенном производстве (по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»). При исчислении себестоимости продукции (работ, услуг) к стоимости незавершенного производства, на начало месяца прибавляют затраты отчетного периода и из совокупной величины вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

Затраты отчетного периода - это расходы, осуществляемые в отчетном периоде. Основная их часть включается в себестоимость продукции.

расходы будущих периодов - это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы, относимые частично на будущие периоды и др.

11.6. Классификация затрат для принятия решений

Для принятия управленческих решений затраты разделяются на:

- переменные, полупеременные и постоянные;
- принимаемые и не принимаемые в расчет;
- явные и альтернативные;
- безвозвратные;
- инкрементные и маргинальные.

К *переменным* относят затраты, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции (сырье и основные материалы, заработная плата производственных рабочих, покупные изделия и полуфабрикаты, топливо и энергия на технологические нужды и др.). Помимо прямых материальных и трудовых затрат переменными являются некоторые виды косвенных материальных и трудовых затрат (вспомогательные материалы, затраты на инструменты, почасовая оплата оператора на компьютерах и др.).

В расчете на единицу продукции переменные расходы составляют постоянную величину. На практике это постоянство довольно часто нарушается - например, при закупке сырья и материалов большими партиями поставщик предоставляет покупателю скидку с цены. Стоимость израсходованных сырья и материалов зависит от структуры транспортных расходов, замены одного вида материалов другими и ряда других факторов. Все это должно приниматься во внимание менеджерами при планировании стоимости материалов и оценке эффективности их использования. Однако для учетных целей все эти факторы во внимание не принимают.

Условно-переменные (полупеременные) затраты зависят от объема производства, но эта зависимость не является прямо пропорциональной.

Часть этих затрат изменяется вместе с изменением объема производства, а часть остается неизменной. К полупеременным расходам можно отнести плату за телефон, состоящую из постоянной абонентской платы (постоянная часть) и оплаты междугородних и международных телефонных разговоров (переменная часть). Из калькуля-

ционных статей к переменным расходам относят общепроизводствен, ные расходы, расходы на продажу и некоторые другие, в составе которых некоторые затраты являются переменными по отношению к объему производства, а другие постоянными.

При планировании и оценке условно-переменных расходов нуж, но пользоваться исчисленными коэффициентами зависимости этих расходов от объема производства (примерные коэффициенты приведены в табл. 11.1).

Коэффициенты зависимости определяются, как правило, методами корреляционного анализа.

Таблица 11.1

КОЭФФИЦИЕНТЫ ЗАВИСИМОСТИ РАСХОДОВ ПО СОДЕРЖАНИЮ И ЭКСПЛУАТАЦИИ ОБОРУДОВАНИЯ ОТ ОБЪЕМА ПРОИЗВОДСТВА

Статьи затрат	*Коэффициент зависимости*
1) Амортизация оборудования и транспортных средств	0,2
2) Эксплуатация оборудования (стоимость смазочных, обтирочных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные нужды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии и др.)	0,8
3) Текущий ремонт оборудования и транспортных средств	0,6
4) Внутризаводское перемещение грузов	0,7
5) Прочие расходы	0,3
Итого:	0,6

Размер ***постоянных затрат*** (амортизационные отчисления по зданиям и сооружениям, заработная плата управленческого персонала, арендные платежи и др.) почти не зависит от изменения объема производства продукции. Из калькуляционных статей в качестве постоянных расходов принимаются общехозяйственные расходы.

В расчете на единицу продукции постоянные расходы изменяются вместе с изменением объема производства. При этом возникает обратная пропорциональная зависимость.

Например, если при объеме производства продукции в 100000 руб. общехозяйственные расходы составляют 20000 руб., то в расчете на единицу продукции (1руб.) эти расходы составляют 20 коп.

При увеличении объема производства вдвое общехозяйственные расходы не изменяются, а в расчете на единицу продукции они составляют 10 коп. (20000 руб.: 200000 руб.), или в 2 раза меньше, чем при первоначальном объеме производства.

Следует отметить, что какая-то часть общехозяйственных расходов может оказаться зависимой от объема производства.

Например, при значительном увеличении объема производства может быть увеличена заработная плата менеджерам; как правило, улучшается их техническое оснащение (мобильными телефонами, транспортом и др.), может возрасти стоимость телефонных переговоров и т.д.

Постоянные расходы, оставаясь независимыми от объема производства, могут изменяться под влиянием других факторов (роста цен при инфляции и др.).

Эти изменения принимают во внимание при сопоставлении фактической величины общехозяйственных расходов с плановой и должны учитываться при планировании этих постоянных расходов на следующие периоды.

Вместе с тем указанные и другие подобные изменения, как правило, не оказывают существенного влияния на величину общехозяйственных расходов, поэтому в планировании, учете и контроле общехозяйственные расходы принимаются в качестве постоянных.

Следует отметить, что затраты являются постоянными только в пределах определенного уровня деловой активности (объема производства или продаж). При существенном изменении уровня деловой активности (релевантного уровня) изменяются и постоянные расходы. Поэтому если рассматривать постоянные расходы за длительный период времени (несколько лет), то можно заметить ступенчатый характер изменения постоянных расходов.

Принимаемые в расчет *(релевантные)* затраты - это затраты, имеющие отношение к принимаемому решению; **не принимаемые в расчет затраты** (нерелевантные) не имеют отношения к принимаемому решению.

Пример. Необходимо решить вопрос о выборе транспортных средств для поездок одного или нескольких представителей организации г. Иваново в Москву.

При использовании поезда (выходит из г. Иваново поздно вечером и приходит в Москву рано утром) стоимость поездки на одного работника составляет 850 руб. (500 руб. - стоимость билетов, 300 руб. - суточные, 50 руб. - оплата постельного белья).

Для исчисления расходов на поездку на служебном автомобиле нужно определить принимаемые в расчет затраты:

- стоимость бензина - 700 руб.;
- заработная плата водителя - 200 руб.;
- отчисления на социальные нужды - 72 руб.

Итого 972 руб.

Затраты по страхованию автомобиля, амортизационные отчисления по нему и некоторые другие в расчет не были приняты, поскольку они не зависят от принимаемого решения.

На основании осуществленных расчетов можно сделать вывод о целесообразности использования поезда для поездки одного сотрудника в Москву. При поездке двух и более сотрудников выгоднее использовать служебный транспорт.

Явные затраты организация осуществляет в процессе производ, ства и продажи продукции (работ, услуг); ***альтернативные (вмененные)*** затраты возникают в условиях ограниченных ресурсов при выборе альтернативных вариантов. Они означают упущенную выгоду возникающую при ограниченных ресурсах.

Пример. Организация имеет 10 грузовых автомобилей, занятых перевозкой строительных материалов. Поступил заказ на перевозку мебели, для выполнения которого нужно выделить одну машину. При отказе от перевозки 1/10 части строотельных материалов сумма дохода уменьшится на 50000 руб. Эта сумма считается вмененными затратами. Величина вмененных затрат должна быть компенсирована при заключении договора на перевозку мебели.

В первичных бухгалтерских документах альтернативные затраты не отражаются, поскольку носят расчетный характер. Указанные расходы иногда называют «воображаемыми».

Безвозвратными (затратами истекшего периода) называются затраты, которые уже возникли в результате ранее принятого решения. На сумму понесенных затрат уже не могут повлиять никакие альтернативы. К данным затратам относят остаточную стоимость амортизируемого имущества. При любом варианте использования этого имущества остаточную стоимость списывают либо на затраты по производству продукции (в виде амортизационных отчислений), либо на операционные расходы (при продаже и списанию имущества). К безвозвратным затратам относят также стоимость ранее закупленных материальных ресурсов, которые по ряду обстоятельств невозможно использовать (так называемые неликвиды) и др.

Инкрементные (приростные, или дифференциальные) затраты являются дополнительными и возникают при производстве дополнительной продукции или продаже дополнительных товаров.

Если, например, в результате дополнительного выпуска продук ции затраты увеличатся на 500 тыс. руб., то эта сумма составляет инкрементные затраты.

Маргинальные (предельные) затраты - это дополнительные затраты на единицу продукции (а не на весь выпуск).

11.7. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования

Для осуществления контроля и регулирования затраты классифицируют на:

- регулируемые и нерегулируемые;
- затраты в пределах норм, плана, сметы и отклонения от норм, плана, сметы.

Регулируемыми называются расходы, величина которых может зависеть от менеджера соответствующего уровня управления; нере-

гулируемые расходы не зависят от решений менеджера (как правило, низших уровней управления).

Для руководителя организации почти все расходы организации являются регулируемыми; для руководителя цеха регулируемыми являются затраты лишь в пределах цеха; для бригадира - только затраты в пределах бригады.

Деление расходов на регулируемые и нерегулируемые имеет большое значение для установления ответственности за величины расходов по каждому менеджеру и исполнителю.

По возможности осуществления контроля за затратами они подразделяются на контролируемые и неконтролируемые.

Контролируемые затраты могут контролироваться работниками организации; ***неконтролируемые*** затраты не поддаются контролю со стороны работников организации (повышение цен на оборудование и топливно-энергетические ресурсы, изменение ставок отчислений на социальные нужды, налогов и др.).

Система контроля за затратами предусматривает их деление на затраты в пределах норм, плана, сметы и на отклонение от норм, плана, сметы. Выявление указанных отклонений позволяет менеджерам принимать решения по управлению затратами.

11.8. Основные принципы организации учета затрат на производство

Организация учета затрат на производство продукции основана на следующих принципах: неизменность принятой методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции в течение года; полнота отражения в учете всех хозяйственных операций; правильное отнесение расходов и доходов к отчетным периодам; разграничение в учете текущих затрат на производство и капитальные вложения; регламентация состава себестоимости продукции; согласованность фактических показателей себестоимости продукции с нормативными и плановыми.

Одно из основных условий получения достоверной информации о себестоимости продукции — четкое определение состава производственных затрат.

В нашей стране состав себестоимости продукции регламентируется государством. Основные принципы формирования этого состава определены НК РФ и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (15), которые определили издержки, относимые на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, производимые за счет соответствующих источников финансирования (прибыли организации, фондов специального назначения, целевого финансирования и целевых поступлений и др.).

Регламентирующая роль государства по отношению к себестоимости продукции проявляется также в определении порядка начис-ления амортизации по основным средствам и нематериальным активам, установлении тарифов отчислений на социальные нужды и др.

На основе НК РФ и ПБУ 10/99 министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и другие организации разрабатывают отраслевые положения о составе затрат и методические рекомендации по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для подведомственных организаций.

Для организации бухгалтерского учета производственных затрат большое значение имеет выбор номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

В крупных и средних организациях для учета затрат на производство продукции применяют счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», 46 «Выполненные этапы по неза-вершенным работам», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету указанных счетов учитывают расходы, а по кредиту - их списание. По окончании месяца учтенные на собирательно-распределительных счетах (25, 26, 28, 97) затраты списывают на счета основного и вспомогательного производств.

С кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывают фактическую себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг). Сальдо этих счетов характеризует величину затрат на незавершенное производство.

В малых организациях для учета затрат на производство используют, как правило, счета 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы», 97 «Расходы будущих периодов» или только счет 20.

Счет 46 целесообразно использовать в организациях, осуществляющих работы долгосрочного характера (строительных, проектных и др.), в которых расчеты производятся не в целом за законченные и сданные работы, а по отдельным этапам работ. Счет 40 используется по необходимости и предназначен для учета выполненной продукции (работ, услуг) и выявления отклонений фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой себестоимости. Использование данного счета позволяет исключить трудоемкие расчеты по определению отклонений фактической себестоимости от плановой по готовой, отгруженной и реализованной продукции.

Ниже приведены основные хозяйственные операции по счетам издержек производства и порядок отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета (рис. 11.1).

ХОЗЯЙСТВЕННЫЕ ОПЕРАЦИИ ЗА МЕСЯЦ

	Руб.
1. Отпущено материалов. В том числе:	500000
на производство продукции	400000
на цеховые нужды	50000
на общехозяйственные нужды	40000
на затаривание и упаковку продукции	10000
2. Начислена заработная плата. В том числе:	100000
рабочим основного производства	80000
персоналу цехов	10000
персоналу заводоуправления	8000
работникам по продаже продукции	2000
3. Начислено в фонд социального страхования, Пенсионный фонд и фонды обязательного страхования	40000
4. Начислена амортизация по основным средствам. В том числе:	60000
по основным средствам цехов	40000
по основным средствам заводоуправления	20000
5. Списаны общепроизводственные расходы	104000
6. Списаны общехозяйственные расходы	71200
7. Оприходовано готовой продукции по фактической себестоимости	687200
8. Отгружена покупателю продукция в сумме (включая НДС — 200000руб.)	1200000
9. Поступили платежи за проданную продукцию	1200000
10. Списана фактическая себестоимость отгруженной продукции	687200
11. Списаны коммерческие расходы	12800
12. Начислен НДС	200000
13. Списан финансовый результат продажи продукции	300000

11.9. Объекты учета затрат на производство

Объектами учета затрат на производство являются организация в целом, ее производства, место возникновения затрат, виды продукции (работ, услуг).

По организации в целом затраты учитывают по элементам затрат и для исчисления себестоимости проданной продукции - по статьям калькуляции.

Группировка затрат *по производствам* (основному, вспомогательным и обслуживающим производствам и хозяйствам) необходима для осуществления контроля за затратами в этих производствах и хозяйствах и исчисления себестоимости продукции (работ, услуг) производств и хозяйств.

Группировка затрат по местам их возникновения осуществляется для организации контроля за расходами по этим объектам учета затрат.

ды, хранилища и др.) и условные места возникновения затрат. По условным объектам учета затрат расходы группируют для усиления контрольных функций учета, например для контроля расходов по зарубежным командировкам.

В системе управленческого учета особенно важно организовать учет по таким местам возникновения затрат, как центры ответственности (центры затрат, центры прибыли, центры инвестиций).

Группировка расходов *по видам продукции (работ, услуг),* группам изделий, переделам, заказам осуществляется для исчисления их себестоимости и контроля за соответствующими затратами.

11.10. Учет расходов по элементам затрат

Как уже отмечалось, в соответствии с ПБУ 10/99 «Расходы организаций» расходы по обычным видам деятельности должны группироваться по следующим элементам:

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

Группировка расходов по обычным видам деятельности по указанным элементам затрат предусмотрена также ф. № 5 годовой бухгалтерской отчетности «Приложение к бухгалтерскому балансу».

«Материальные затраты» отражают стоимость:

приобретенных сырья, материалов, топлива, энергии, покупных комплектующих изделий и полуфабрикатов, используемых организацией непосредственно для производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, для обеспечения нормального технологического процесса, для упаковки продукции, для целей управления;

природного сырья, включая платежи за пользование природными ресурсами, стоимость работ по рекультивации земель, осуществляемых специализированными организациями, и пр.;

стоимость работ и услуг производственного характера, выполненных сторонними организациями или отдельными гражданами, не являющимися работниками организации.

Из затрат на материальные ресурсы, включаемых в себестоимость продукции, исключается стоимость возвратных отходов.

Возвратные отходы оценивают в следующем порядке:

- по пониженной цене исходного материального ресурса (по цене возможного использования), если отходы могут быть применены для основного производства, но с повышенными затратами (пониженным выходом готовой продукции), для нужд вспомогатель-

ного производства, изготовления предметов широкого потребления (товаров культурно-бытового назначения и хозяйственного обихода) или реализованы на сторону;

- по текущей рыночной стоимости (цене продажи), если отходы продаются на сторону.

Полный перечень затрат, включаемых в материальные расходы для целей налогообложения, приведен в ст. 254 НК РФ.

По элементу ***«Затраты на оплату труда»*** учитываются затраты на оплату труда работников организации, физических лиц, связанных с их участием в производстве продукции и ее продаже, выполнении работ, оказании услуг, в управлении, с выполнением других работ и служебных обязанностей, а также другие выплаты работникам, предусмотренные действующим законодательством и коллективными договорами, локальными нормативными актами организации и обусловленные выполнением работниками своих обязанностей.

В элементе ***«Отчисления на социальные нужды»*** учитываются суммы налога в связи с обязательным социальным страхованием работников, их пенсионным обеспечением и медицинским страхованием. В указанном элементе учитываются взносы организаций по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также соответствующие отчисления (платежи) по добровольным видам страхования, пенсионного обеспечения.

По элементу ***«Амортизация»*** учитываются суммы погашения стоимости амортизируемого в установленном порядке объектов имущества, используемого или предназначенного для использования в процессе производства и продажи продукции, выполнения работ, оказания услуг, а также для обслуживания этих процессов, управления ими и управления организацией в целом.

В элементе ***«Прочие затраты»*** учитываются иные затраты, формирующие затраты на производство и продажу продукции, выполнение работ, оказание услуг, управление, но не относящиеся к ранее перечисленным элементам.

Для получения информации о затратах по экономическим элементам используют данные синтетических счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов» и других счетов для учета «прочих затрат» (60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

Следует иметь в виду, что по кредиту указанных счетов отражаются все расходы соответствующих ресурсов - на осуществление

обычной деятельности, капитальных вложений, финансовых вложений и др.

Поэтому для определения затрат по экономическим элементам по обычным видам деятельности нужно из кредитовых оборотов счетов 10, 70, 69, 02, 04, 05 и ряда счетов по учету «прочих затрат» исключить суммы оборотов, не относящиеся к обычным видам деятельности, и внутренние обороты.

Изложенная методика исчисления затрат по экономическим элементам не всегда обеспечивает необходимую точность расчетов величины элементов; кроме того, при ее использовании не обеспечивается получение детальной информации о расходах организации по элементам затрат.

Планом счетов бухгалтерского учета 2000 г. рекомендовано использовать счета 30-39 для учета расходов по элементам затрат. Состав счетов и методика учета затрат по этим счетам устанавливаются самой организацией исходя из особенности своей деятельности и рекомендаций Минфина РФ (до настоящего времени такие рекомендации отсутствуют).

В качестве одного из возможных можно рекомендовать следующий порядок учета затрат по их элементам. Дополнительно к используемым счетам 20-29 следует открыть синтетические счета:

30 «Материальные затраты»;

31 «Затраты на оплату труда»;

32 «Отчисления на социальные нужды»;

33 «Амортизация»;

34 «Прочие затраты».

На этих счетах целесообразно учитывать все затраты организации по их элементам, т.е. затраты не только на осуществление основной деятельности, но и на другие виды деятельности (на осуществление капитальных и финансовых вложений, операционные и внереализационные расходы и др.).

По дебету счетов 30-34 необходимо учитывать все расходы по формированию соответствующих затрат. При этом по дебету счета 30 «Материальные затраты» будут отражены стоимость израсходованных материалов (с кредита счета 10 «Материалы»), расходы по оплате работ и услуг сторонних организаций, подлежащих включению в состав материальных затрат (с кредита счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.).

По дебету счетов 31-34 отражаются соответствующие суммы начисленной оплаты труда (с кредита счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»), отчисления на социальные нужды (с кредита счета 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», начисленная амортизация по основным средствам, доходным вложениям

в материальные ценности и нематериальным активам (соответственно с кредита счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов»), прочие затраты (с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.).

По окончании месяца учтенные на счетах 30-34 затраты списываются в зависимости от направления расходов с кредита счетов 30-34 в дебет счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы», 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов (25, 26, 29, 44, 91, 99 и др.).

11.11. Учет нормируемых расходов для целей налогообложения

В составе общехозяйственных и общепроизводственных расходов некоторые виды затрат ограничены утвержденными в установленном порядке лимитами, нормами и нормативами для налогообложения, контроля затрат и других целей: командировочные; представительские расходы; суммы выплаченных подъемных в пределах норм, установленных законодательством Российской Федерации; расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей; плата государственному и (или) частному нотариусу за нотариальное оформление в пределах установленных тарифов.

Порядок учета ***командировочных*** расходов для целей налогообложения существенно изменился с 01.01.2002 г.: с этого времени не подлежат нормированию расходы по найму жилого помещения - нормированию подлежат лишь суточные и полевое довольствие.

В соответствии с Постановлением Правительства РФ от 08.02.2002 г. № 93 за каждый день нахождения в командировке на территории Российской Федерации суточные выплачиваются в размере 100 руб., а за каждый день нахождения в заграничной командировке - в размере, указанном в приложении к постановлению.

Указанным постановлением установлены нормы полевого довольствия для работников геологоразведочных и топографо-геодезических организаций, лесоустроительных и ряда других организаций (от 50 до 200 руб.).

Организации вправе устанавливать для работников большие суммы суточных и полевого довольствия. Однако доя целей налогообложения суммы превышения в качестве расходов не признаются. Кроме того, суммы превышения по указанным выплатам считаются доходом работников и облагаются налогом на доходы.

Компенсация за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов осуществляется в соответствии

Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 г. № 92 (в ред. Постановления Правительства от 15.11.2002 г. № 282) и письмом Минфина РФ от 21.07.92 г. № 57.

Указанным письмом установлены следующие требования для выплаты компенсации:

- если работа по роду производственной деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с должностными обязанностями работника;
- наличие приказа руководителя организации, устанавливающего размер и условия выплаты;
- представление в бухгалтерию копий технического паспорта автомобиля;
- компенсация выплачивается один раз в месяц;
- компенсация не выплачивается за время, когда личный автомобиль не эксплуатировался (за время болезни работника, нахождения в отпуске и т.п.).

Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 г. № 92 установлены следующие нормы расхода на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных автомобилей:

- с рабочим объемом двигателей до 2000 куб. см включительно — 1200 руб. в месяц;
- свыше 2000 куб. см - 1500 руб. в месяц;
- мотоциклов - 600 руб. в месяц.

При использовании для служебных поездок личных легковых иномарок компенсация выплачивается в размерах, установленных для отечественных машин установленного класса.

Суммы начисленных компенсаций отражают по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу» и кредиту счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Организации могут назначить указанную компенсацию в большем размере; сверхнормативные выплаты облагаются единым социальным налогом и налогом на доходы физических лиц.

Представительские расходы, связанные с коммерческой деятельностью, — это затраты организаций по приему и обслуживанию представителей других организаций (включая иностранных), прибывших для переговоров с целью установления и поддержания взаимовыгодного сотрудничества, а также участников, прибывших на заседания совета (правления) организации или иного руководящего органа.

К представительским расходам относят затраты, связанные с проведением официального приема (завтрака, обеда или другого аналогичного мероприятия) представителей (участников), их транспортным обеспечением, буфетным обслуживанием во время переговоров и оплатой услуг переводчиков, не состоящих в штате предприятия, по

обеспечению переводов во время проведения представительских мероприятий.

Указанные расходы признаются налоговыми органами в пределах утвержденных советом (правлением) смет на отчетный год. Общая сумма расходов по смете и фактические расходы не должны превышать 4% от расходов на оплату труда за отчетный период (п. 2 ст. 264 НКРФ).

Включение представительских расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) разрешается только при наличии оправдательных первичных документов, в которых должны быть указаны дата и место, программа проведения деловой встречи (приема), приглашенные лица, участники со стороны организации, величина расходов. Организациям рекомендуется определить конкретный порядок расходования средств на представительство, их документального оформления и контроля, включая установление круга лиц, имеющих отношение к этой стороне деятельности организации.

Расходы, по которым невозможно предоставить оправдательные документы (буфетное обслуживание и др.), принимаются к учету по актам или докладным запискам с решением администрации организации о принятии их к учету.

Представительские расходы отражаются по счету 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

11.12. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ Ю/99 в составе информации об учетной политике организаций в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания коммерческих и управленческих расходов.

В отчете о прибылях и убытках расходы организации отражаются с разделением на себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие, управленческие, операционные, внереализационные и чрезвычайные расходы.

При выделении в отчете о прибылях и убытках видов доходов, каждый из которых в отдельности составляет 5% и более от общей суммы доходов организации за отчетный год, в нем показывается соответствующая каждому виду часть расходов.

Операционные и внереализационные расходы могут не показываться в отчете о прибылях и убытках развернуто по отношению к соответствующим доходам на следующих условиях: соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение расходов; расходы и связанные с ними доходы, воз-

никающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характеристики финансового положения организации.

В бухгалтерской отчетности также подлежит раскрытию как минимум следующая информация: расходы по обычным видам деятельности в разрезе элементов затрат; изменение величины расходов, не имеющих отношения к исчислению себестоимости проданных продукции, товаров, работ и услуг в отчетном году; расходы, равные величине отчислений в связи с образованием резервов (предстоящих расходов, оценочных резервов и др.).

Прочие расходы организации за отчетный год, которые в соответствии с правилами бухгалтерского учета не зачисляются в отчетном году на счет прибылей, убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

11.13. Задание: записать корреспонденции счетов* по операциям учета затрат на производство продукции

№ п/п	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
	Учет полной производственной себестоимости		
	1)Отражены прямые расходы по основному производству и лизинговой деятельности		
	2)Отражены прямые расходы по вспомогательным производствам		
	3)Отражены прямые расходы по обслуживающим производствам и хозяйствам		
	4)Отражены общепроизводственные расходы		
	5)Отражены общехозяйственные расходы		
	6)Начислены налоги и сборы, включенные в издержки производства		
	7)Списаны общепроизводственные расходы		
	8)Списаны общехозяйственные расходы		
	9)Включены в затраты основного производства затраты вспомогательных производств		
	10)Оприходована готовая продукция по учетным ценам (в течение месяца)* исходя из полной производственной себестоимости		
	11)Списывается в конце месяца отклонение фактической полной производственной себестоимости готовой продукции от стоимости ее по учетным ценам (дополнительной бухгалтерской проводкой или способом «красное сторно») *		

№ n/n	Операции	Корреспондир Дебет	Кредит

12)Списываются услуги основного и вспомогательных производств и обслуживающих производств и хозяйств по учетным ценам (в течение месяца), установленным исходя из полной производственной себестоимости

13)Списываются в конце месяца отклонения фактической полной производственной себестоимости услуг от их стоимости по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)

Учет неполной производственной себестоимости

14)Отражены прямые расходы по основному производству, вспомогательным производствам, обслуживающим производствам и хозяйствам

15)Отражены общепроизводственные расходы

16)Отражены общехозяйственные расходы

17)Списаны общепроизводственные расходы

18)Списаны общехозяйственные расходы

19)Включены в затраты основного производства затраты вспомогательных производств

20)Оприходована готовая продукция по неполной производственной себестоимости (в течение месяца по учетным ценам)

21)Списывается в конце месяца отклонение неполной фактической производственной себестоимости продукции от себестоимости ее по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)

22)Списываются по неполной производственной себестоимости услуги основного и вспомогательных производств и обслуживающих производств и хозяйств по учетным ценам (в течение месяца)

23)Списываются в конце месяца отклонения фактической неполной производственной себестоимости продукции оказанных услуг от стоимости их по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)

Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» не используется.

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций					
	1	2	3	4	5	6
Дебет	20	23	29	25	26	20, 23, 25, 26, 29
Кредит	10, 69, 70 и др.	10,69,70 и др.	10,69,70 идр	02, 04, 05, 10, 69,70 и др.	02, 04, 05, 10,69,70 и др.	68
Стороны счета	Номера операций					
	7	8	9	10	11	12
Дебет	20, 23, 29	20, 23, 29	20	43	43	90
Кредит	25	26	23	20, 23, 29	20, 23, 29	20, 23, 29
Стороны счета	Номера операций					
	13	14	15	16	17	18
Дебет	90	20, 23, 29	25	26	20, 23, 29	90
Кредит	20, 23, 29	10, 69, 70 и др.	02, 04, 05, 10, 69, 70 и др.	02, 04, 05, 10, 69,70 и др.	25	26
Стороны счета	Номера операций					
	19	20	21	22	23	
Дебет	20	43	43	90	90	
Кредит	23	20, 23, 29	20, 23, 29	20, 23, 29	20, 23, 29	

Примечание. Порядок записи некоторых операций по счетам приведен в Книге учета хозяйственных операций по счетам.

11.14. Вопросы и задания

1. Назовите основные различия понятий «издержки», «расходы», «затраты».
2. Что такое «расходы по обычным видам деятельности»?
3. Каков состав операционных расходов?
4. Перечислите затраты, входящие в состав внереализационных доходов.
5. В каких случаях возникают чрезвычайные расходы?
6. Назовите целевое назначение группировок затрат по элементам затрат и статьям калькуляции.
7. Идентичны ли понятия «прямые расходы» и «основные расходы»?
8. Назовите основные направления классификации расходов по обычным видам деятельности.

9. Какие расходы нормируют для целей налогообложения при. были?

10. Назовите статьи калькуляции, рекомендуемые для промышленных организаций.

11. По каким элементам затрат осуществляется учет в России для целей бухгалтерского учета?

12. По каким элементам затрат осуществляется учет затрат для целей налогообложения?

13. Каково основное отличие переменных расходов от постоянных?

14. Меняется ли величина постоянных расходов в расчете на единицу продукции при изменении объема производства?

15. Приведите примеры переменных, полупеременных и постоянных расходов.

16. Каково понятие вмененных затрат?

17. Каково отличие инкрементных затрат от маргинальных?

18. Каково назначение деления затрат на регулируемые и нерегулируемые?

19. Приведите пример неконтролируемых со стороны работников организации затрат.

20. Приведите пример безвозвратных затрат.

Глава 12 Учет готовой продукции и товаров

12.1. Понятие готовой продукции, работ, услуг. Оценка готовой продукции

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

В Методических указаниях по учету МПЗ (30) готовая продукция определена как часть МПЗ, предназначенных для продажи, технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов в случаях, установленных законодательством.

Работы и услуги - это стоимость различных работ (проектных, по ремонту техники и т.п.) и услуг (консультационных, транспортных и т.п.) выполненных и оказанных сторонним организациям и лицам, а также работникам организации на условиях оплаты.

Готовая продукция, как правило, должна быть сдана на склад 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 выработанной каустической соды выражается в тоннах условного веса, консервов - в условных банках и т.д.

Оценка готовой продукции

В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться:

- фактическая производственная себестоимость (полная и неполная);
- нормативная себестоимость (полная и неполная);
- договорные цены;
- другие виды цен.

Фактическая производственная себестоимость применяется в основном при единичном и мелкосерийном производстве, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Нормативную себестоимость в качестве учетных цен целесообразно использовать в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Пре. имуществами данных учетных цен являются удобство при осуществлении оперативного учета движения готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки в планировании и учете.

Договорные цены применяются преимущественно при стабильности таких цен.

При использовании в качестве учетных цен нормативной себестоимости, договорных и других видов цен необходимо по окончании месяца исчислять отклонение фактической производственной себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам для распределения этого отклонения на отгруженную (проданную) продукцию и остатки ее на складах. С этой целью составляют специальный расчет (табл. 12.1) с использованием средневзвешенного процента отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам.

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

Таблица 12.1

РАСЧЕТ ФАКТИЧЕСКОЙ СЕБЕСТОИМОСТИ ОТГРУЖЕННОЙ ПРОДУКЦИИ

Afe л/л	*Показатель*	*По учетным ценам*	*По фактической себестоимости*	*Отклонение (+,-)*
1	*2*	*3*	*4*	*5*
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	300 000	306 000	+6000
2	Поступило из производства	2 700 000	2 724 000	+24 000
3	Итого	3 000 000	3 030 000	+30 000
4	Отношение отклонений фактической себестоимости от стоимости по твердым ценам, в % (гр. 5, стр 3 : гр. 3, стр. 3)	X	X	1,0
5	Отгружено готовой продукции	2 500 000	2 525 000	+25 000
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	500 000	505 000	+5000

Умножением стоимости отгруженной продукции и стоимости ее остатка на складе на конец месяца на исчисленный процент определяют, какая часть отклонений относится на отгруженную и оставшуюся на складе продукцию (2500000 х 1 : 100 = 25000; 2500000 + 25000 = 2525000).

500000 х 1:100 = 5000; 500000 + 5000 = 505000.

Подобный расчет составляют и при использовании неполной производственной себестоимости. В этом расчете нет необходимости, если организация использует для учета выпуска продукции счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)».

На практике указанные в табл. 12.1 расчеты составляют по однородным группам товаров (примерно с одинаковой рентабельностью), что обеспечивает большую точность в расчетах отклонений.

12.2. Документальное оформление движения готовой продукции

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

Отпуск готовой продукции покупателям оформляется, как правило, накладными. В качестве типовой формы накладной можно использовать ф. № М-15 ***«Накладная на отпуск материалов на сторону».***

В зависимости от отраслевой специфики организации могут применять специализированные формы накладных и других первичных документов с указанием в них обязательных реквизитов.

Основанием для выписки накладных являются распоряжения руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Методическими рекомендациями по учету МПЗ (30) рекомендуется следующий порядок учета отпуска готовой продукции.

Накладные М-15 выписываются на складе или в отделе сбыта в четырех экземплярах и передаются в бухгалтерию для регистрации в ***журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции*** и подписи их главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным.

Из бухгалтерии подписанные накладные возвращаются в отдел сбыта (или другое аналогичное подразделение организации). Один экземпляр накладной передается кладовщику (или другому материально ответственному лицу), второй служит основанием для выписки ***счета-фактуры,*** третий и четвертый передаются получателю готовой продукции. На всех экземплярах накладной получатель обязан расписаться в получении продукции.

При вывозе продукции через пропускной пункт один экземпляр накладной (четвертый) остается у службы охраны, а третий экземпляр передается получателю в качестве сопроводительного документа на груз.

Служба охраны записывает накладные в ***журнал регистрации грузов*** и затем передает их в бухгалтерию ***по описи,*** где делают от-

метки о вывозе в ***журнале регистрации накладных на вывоз (продажу) готовой продукции.***

Счета-фактуры рекомендуется выписывать по форме, уставов, ленной Постановлением Правительства Российской Федерации «О внесении изменений в Порядок ведения журналов учета сче-тов-фактур при расчетах по налогу на добавленную стоимость» от 19.01.2000 г. № 46 в двух экземплярах. Первый экземпляр не позднее 10 дней с даты отгрузки продукции высылается или передается покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления НДС.

12.3. Учет выпуска продукции по фактической себестоимости

Учет наличия и движения готовой продукции осуществляют на активном счете 43 «Готовая продукция». Этот счет используется организациями отраслей материального производства. Готовые изделия, приобретенные для комплектации или в качестве товаров для продажи, учитывают на счете 41 «Товары». Стоимость выполненных работ и оказанных услуг на сторону также не отражают на счете 43 «Готовая продукция». Фактические затраты по ним списывают со счетов затрат на производство в дебет счета 90 «Продажи». Продукция, не подлежащая сдаче на месте и не оформленная актом приемки, остается в составе незавершенного производства и на счете 43 «Готовая продукция» не учитывается.

Синтетический учет готовой продукции может осуществляться в двух вариантах: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием счета 40.

При первом варианте, являющемся традиционным для нашей учетной практики, готовую продукцию учитывают на синтетическом счете 43 «Готовая продукция» по фактической производственной себестоимости. Однако аналитический учет отдельных видов готовой продукции осуществляют, как правило, по учетным ценам (нормативной себестоимости, договорным ценам и др.) с выделением отклонений фактической себестоимости готовой продукции от стоимости по учетным ценам отдельных изделий и учитываемых на отдельном аналитическом счете.

Оприходование готовой продукции по учетном ценам оформляют бухгалтерской записью по дебету счета 43 «Готовая продукция» и кредиту счета 20 «Основное производство».

По окончании месяца исчисляют фактическую себестоимость оприходованной готовой продукции, определяют отклонение фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам и

писывают это отклонение с кредита счета 20 «Основное производство» в дебет счета 43 «Готовая продукция» способом дополнительой бухгалтерской проводки или способом «красное сторно».

Если готовая продукция полностью используется в самой организации, то ее можно приходовать по дебету счета 10 «Материалы» и других аналогичных счетов с кредита счета 20 «Основное производство».

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

Отгруженную или сданную на месте готовую продукцию в зависимости от условий поставки, оговоренных в договоре на поставку продукции, списывают по учетным ценам с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счетов 45 «Товары отгруженные» или 90 «Продажи». По окончании месяца определяют отклонение фактической себестоимости отгруженной (реализованной) продукции от стоимости ее по учетным ценам и списывают с кредита счета 43 дополнительной проводкой или способом «красное сторно» в дебет счетов 45 или 90.

Готовую продукцию, переданную другим организациям для реализации на комиссионных началах, списывают с кредита счета 43 в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

12.4. Особенности учета выпуска продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»

При использовании для учета затрат на производство продукции счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» синтетический учет готовой продукции осуществляют на счете 43 по нормативной или плановой себестоимости.

По дебету счета 40 отражают фактическую себестоимость продукции (работ, услуг), по кредиту - нормативную или плановую себестоимость.

Фактическую производственную себестоимость продукции (работ, Услуг) списывают с кредита счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» в дебет счета 40.

Нормативную или плановую себестоимость продукции (работ, услуг) списывают с кредита счета 40 в дебет счетов 43 «Готовая про-Дукция», 90 «Продажи» и других счетов (10, 11, 21, 28, 41 и др.).

Сопоставлением дебетовых и кредитовых оборотов по счету 40 на 1-е число месяца определяют отклонение фактической себестои-

мости продукции от нормативной или плановой и списывают с дита счета 40 в дебет счета 90 «Продажи». При этом превышение тической себестоимости продукции над нормативной или плановой списывают дополнительной проводкой, а экономию - способом «красное сторно». Счет 40 закрывают ежемесячно, и сальдо на отчетную дату он не имеет.

При использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от стоимости ее по учетным ценам по готовой, отгруженной и проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывают на счет 90 «Продажи».

В бухгалтерском балансе готовую продукцию отражают по:

- фактической производственной себестоимости (если не используется счет 40);
- нормативной или плановой себестоимости (если используется счет 40);
- неполной (сокращенной) фактической производственной себестоимости (по прямым статьям расходов), когда косвенные расходы списываются со счета 26 «Общехозяйственные расходы» в дебет счета 90 «Продажи»;
- неполной нормативной или плановой себестоимости (при использовании счета 40 и списании общехозяйственных расходов со счета 26 на счет 90).

12.5. Учет готовой продукции в местах хранения (на складе) и в бухгалтерии

Количественный учет готовой продукции по ее видам и местам хранения обычно осуществляется аналогично учету материальных запасов, т.е. в *карточках учета материалов.*

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

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

Как и по материальным запасам, по готовой продукции составляют *номенклатуру-ценник.* Помимо ценника разрабатываются *справочники продукции,* в которых содержатся сведения об облагаемой

и необлагаемой различными видами налогов продукции, о плательщиках и грузополучателях, среднеквартальной и среднегодовой себестоимости и др.

Движение готовой продукции в бухгалтерии учитывают также аналогично учету материалов.

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

12.6. Учет и оценка отгруженной продукции

Как уже отмечалось, готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в учете и балансе по: полной или неполной фактической производственной себестоимости.

Отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

Если выручка от продажи отгруженной продукции определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), то для учета такой отгруженной продукции используют счет 45 «Товары отгруженные». При отгрузке указанной продукции она списывается с кредита счета 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные».

После получения извещения о признании выручки от продажи продукции поставщик списывает ее с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи». Одновременно стоимость продукции по цене реализации (включая НДС и акцизы) отражается по кредиту счета 90 и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На счете 45 «Товары отгруженные» указываются также готовые изделия и товары, переданные другим предприятиям для продажи на комиссионных и иных подобных началах. При отпуске таких изде-

лий они списываются с кредита счетов 43 «Готовая продукция» в дебет счета 45 «Товары отгруженные». При поступлении извещения от комиссионера о продаже переданных ему изделий они списываются с кредита счета 45 «Товары отгруженные» в дебет счета 90 «Продажи» с одновременным отражением по дебету счета 62 «Расчеты с по-купателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Стоимость сданных работ и оказанных услуг списывается по фак. тической или нормативной (плановой) себестоимости с кредита счета 20 «Основное производство» или 40 «Выпуск продукции (работ услуг)» в дебет счета 90 «Продажи» по мере предъявления счетов за выполненные работы и услуги. Одновременно сумму выручки отражают по кредиту счета 90 «Продажи» и дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

12.7. Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам»

Организации, производящие продукцию с длительным циклом изготовления или оказывающие комплексную услугу (строительные, научные, проектные, геологические и др.), могут признавать продажу продукции, работ и услуг (а следовательно, и прибыль):

- в целом за законченную и сданную заказчику работу;
- по отдельным этапам выполненной работы.

Первый вариант является традиционным, и учет продажи продукции осуществляется в соответствии с одним из уже изложенных методов учета продажи продукции, работ, услуг.

При *втором* варианте расчет осуществляется по законченным этапам или комплексам, имеющим самостоятельное значение, или осуществляется авансирование заказчиком организации до полного окончания работ в размере договорной стоимости. При втором варианте используется счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

По дебету этого счета учитывают стоимость оплаченных заказчиком законченных организацией этапов работ, принятых в установленном порядке и отражаемых по кредиту счета 90. Одновременно затраты по законченным и принятым этапам работ списываются с кредита счета 20 на дебет счета 90. Суммы поступившей оплаты отражают по дебету счетов учета денежных средств с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

По окончании всех этапов работы в целом оплаченную заказчиком стоимость этапов списывают со счета 46 в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Стоимость полностью закончен-

ых работ, учтенных на счете 62, списывают на сумму полученных ансов в дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и сумму, полученную в окончательный расчет в дебет счетов по учету денежных средств.

Следует отметить, что сальдо счета 46 принимают во внимание при расчете налога на имущество.

Нужно также иметь в виду, что если выручка от продажи продукции, выполнения работ и оказания услуг не может быть определена, то она принимается к учету в размере признанных расходов по изготовлению этой продукции, выполнению этой работы и оказанию этой услуги (п. 14 ПБУ 9/99). Из этого следует, что в составе информации об учетной политике организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о порядке признания выручки организации (по отдельным этапам работ или по всем этапам сразу);
- о способе определения готовности продукции, работ, услуг.

12.8. Учет товаров

Понятие и оценка товаров

Товары являются частью МПЗ, приобретенных или полученных от других юридических и физических лиц и предназначенных для продажи.

Порядок оценки товаров определен ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», в соответствии с которым товары принимаются на учет по фактической себестоимости.

Фактической себестоимостью товаров, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат организации на приобретение (с учетом суммовых разниц), за исключением НДС и иных возмещаемых налогов; полученных по договору дарения или безвозмездно — их рыночная стоимость; полученных по "договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, — стоимость активов переданных или подлежащих передаче организацией.

Организации, осуществляющие торговую деятельность, могут включать затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, в состав расходов на продажу.

Организации, осуществляющие розничную торговлю, могут производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок).

При отпуске товаров в продажу или ином выбытии (кроме товаров, учитываемых по продажной стоимости) их оценка производит-

ся 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).

Учет товаров в производственных организациях, приобретенных для комплектации готовой продукции и перепродажи

Для обобщения информации о наличии и движении товаров используют синтетический счет 41 «Товары».

В организациях, осуществляющих промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применяют для учета материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или когда стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации, не включается в себестоимость проданной продукции, а возмещается покупателем отдельно.

Приобретенные товары и тара принимаются на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов.

Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

Порядок учета продажи товаров зависит от момента признания выручки от продажи товаров.

При признании выручки от продажи товаров проданные товары списывают в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 41 «Товары».

Если выручка от продажи отпущенных (отгруженных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания выручки отпущенные товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (дебетуется счет 45 и кредитуется счет 41). В момент признания выручки от продажи товаров их стоимость списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90 «Продажи».

Готовые изделия, приобретенные для комплектации и не включаемые в себестоимость проданной продукции, при их использовании списываются с кредита счета 41, в зависимости от момента признании выручки, в дебет счетов 45 или счета 90.

В момент признания выручки указанные готовые изделия списывают со счета 45 на счет 90.

Аналитический учет материалов, изделий, продуктов, приобретенных специально для продажи, или стоимость готовых изделий, приобретенных для комплектации и не включаемых в себестоимость про-

данной продукции, ведётся в порядке, предусмотренном для учета производственных запасов.

Учет товаров в оптовой и розничной торговле. Способы оценки товаров

Организации, осуществляющие торговую деятельность, на счете 41 «Товары» помимо ТМЦ, 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 следующие субсчета: « 1 «Товары на складах»;

- 2 «Товары в розничной торговле»;
- 3 «Тара под товаром и порожняя» и др.

На субсчете 1 «Товары на складах» учитывают наличие и движение товаров, находящихся на оптовых и распределительных базах, складах, в кладовых организаций, оказывающих услуги общественного питания, овощехранилищах, холодильниках и т.п.

На субсчете 2 «Товары в розничной торговле» учитывают наличие и движение товаров в организациях розничной торговли (магазинах, палатках, ларьках, киосках и т.п.), а также в буфетах организаций общественного питания. На этом же субсчете указанные организации учитывают наличие и движение стеклянной посуды (бутылок, банок и др.).

На субсчете 3 «Тара под товаром и порожняя» учитывают наличие и движение тары под товарами и тары порожней (кроме стеклянной посуды в организациях розничной торговли и буфетах организаций общественного питания).

Приобретенные товары и тара принимаются организациями торговли на учет по счету 41 «Товары» по стоимости их приобретения. Принятые на учет товары отражают по дебету счета 41 и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и других счетов. Поступление товаров можно отражать с использованием счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» в порядке, аналогичном для учета соответствующих операций с материалами.

В соответствии с ПБУ 5/01 (ст. 13) 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 уче-

том наценок (скидок). В этом случае поступившие товары приходу ют по стоимости приобретения по дебету счета 41 и кредиту счет$_a$ 60 и других счетов. Одновременно на разницу между стоимостью прц, обретения товаров и их стоимостью по продажным ценам дебету^ счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

Порядок учета продажи товаров торговыми организациями осу. ществляется таким же образом, как и в производственных организа-циях.

При признании выручки от продажи товаров при их отгрузке (отпуске) они списываются с кредита счета 41 в дебет счета 90 «Продажи».

Если выручка от продажи отгруженных (отпущенных) товаров определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете, то отпущенные товары списывают с кредита счета 41 в дебет счета 45 «Товары отгруженные», а после признания выручки - в дебет счета 90 с кредита счета 45.

Товары, переданные для переработки другим организациям, со счета 41 не списывают. На счете 41 они учитываются обособленно.

Товары, принятые на ответственное хранение и на комиссию, учитывают на забалансовых счетах 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение» и 004 «Товары, принятые на комиссию».

Аналитический учет по счету 41 ведут по ответственным лицам, наименованиям (сортам, партиям, кипам), а в необходимых случаях и по местам хранения товаров.

12.9. Особенности применения счета 42 «Торговая наценка»

Счет 42 «Торговая наценка» предназначен для обобщения информации о торговых наценках (скидках, накидках) на товары в организациях розничной торговли, ведущих учет по продажным ценам. На этом счете учитываются также скидки, предоставляемые поставщиками организациям розничной торговли на возможные потери товаров, а также на возмещение дополнительных транспортных расходов.

Организации розничной торговли, ведущие учет товаров по продажным ценам, приходуют поступившие от поставщиков товары обычно бухгалтерской записью по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками» по покупным ценам. Для доведения покупной стоимости оприходованных товаров до стоимости по продажным ценам определяют разницу между стоимостью приобретения товаров и их стоимость по продажным ценам и на эту разницу дебетуют счет 41 и кредитуют счет 42 «Торговая наценка».

По мере продажи товаров или их выбытия по другим причинам «мма торговой наценки списывается с кредита счета 42 в дебет счетов 90 «Продажи» или 45 «Товары отгруженные» (при продаже това-пов), 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (при порче и недостаче), 41 «Товары» (при естественной убыли) способом «красное сторно».

Суммы торговых наценок, относящиеся к оставшимся в организации товарам, уточняются по данным инвентаризационных описей путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Сумма скидки или накидки на остаток непроданных товаров может быть определена исходя из отношения суммы скидок или накидок на остаток товаров на начало месяца и оборота по кредиту счета 42 (без учета сторнировочных записей) к сумме проданных товаров за месяц и остатка товаров на конец месяца (по продажным ценам).

Аналитический учет по счету 42 должен обеспечить раздельное отражение сумм скидок (накидок) и разницу в ценах, относящихся к товарам отгруженным и товарам, оставшимся в организациях.

12.10. Формирование и учет резервов под снижение стоимости товаров

В соответствии с п. 25 ПБУ 5/01 (10) товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе на конец года за вычетом резерва под снижение стоимости товаров.

Резерв под снижение стоимости товаров образуется за счет финансовых результатов организации на величину разницы между текущей рыночной стоимостью и фактической стоимостью товаров, если последняя выше текущей рыночной стоимости.

Формирование резерва под снижение стоимости товаров отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В начале периода, следующего за периодом, в котором произведена вышеуказанная запись, зарезервированная сумма восстанавливается записью по дебету счета 14 и кредиту счета 91, исходя из предположения полного расходования товаров в следующем отчетном периоде.

12.11. Учет расходов на продажу

Расходы на продажу. Их состав в промышленных, сельскохозяйственных и торговых организациях

К расходам на продажу относят расходы, связанные с продажей пр$_0$. дукции (работ, услуг), оплачиваемые поставщиком. Расходы на прода. жу вместе с производственной себестоимостью образуют полную себе-стоимость проданной продукции. Расходы, связанные с продажей това-ров, 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 продук-ции (стоимость услуг своих вспомогательных цехов, занятых изготовлением тары и упаковки, стоимость тары, приобретенной на стороне, оплата затаривания и упаковки изделий сторонними организациями);
- расходы на транспортировку продукции (расходы на доставку продукции на станцию или пристань отправления, погрузку в вагоны, суда, автомобили и т.п., оплата услуг специализированных транспортно-экспедиционных контор);
- комиссионные сборы и отчисления, уплачиваемые сбытовым и посредническим организациям, в соответствии с договорами;
- затраты на рекламу, включающие расходы на объявления в печати и по телевидению, проспекты, каталоги, буклеты, на участие в выставках, ярмарках, стоимость образцов товаров, переданных в соответствии с контрактами, соглашениями и иными документами покупателям или посредническим организациям бесплатно, и другие аналогичные затраты;
- прочие расходы по сбыту (расходы по хранению, подработке, подсортировке и т.п.).

В организациях, заготавливающих и перерабатывающих сельскохозяйственную продукцию (скот, птицу, молоко, шерсть, свеклу и др.) на счете 44 «Расходы на продажу» могут быть отражены расходы операционные и общезаготовительные, на содержание заготовительных и приемных пунктов, на содержание скота и птицы на базах и в приемных пунктах.

В организациях торговли на счете 44 могут отражаться расходы (издержки обращения) по перевозке товаров, оплате труда, аренде, содержанию зданий, сооружений, помещений и инвентаря, хранению и подработке товаров, рекламе, представительские расходы, другие аналогичные по назначению расходы.

Согласно НК РФ (п. 4 ст. 264, глава 25) для целей налогообложения расходами организации на рекламу признаются расходы на:

- рекламные мероприятия через средства массовой информации и телекоммуникационные сети;
- световую и иную наружную рекламу, включая изготовление рекламных стендов и рекламных щитов;
- участие в выставках, ярмарках, экспозициях, на оформление витрин, выставок-продаж, комнат образцов и демонстрационных залов, на уценку товаров, полностью или частично потерявших свои первоначальные качества при экспонировании.

Указанные расходы на рекламу принимаются к вычету при определении налоговой базы по налогу на прибыль без ограничений при наличии документов, подтверждающих эти расходы.

Расходы на приобретение или изготовление призов, вручаемых победителям во время проведения массовых рекламных кампаний, а также на прочие виды рекламы принимаются для целей налогообложения в размере, не превышающем 1% выручки.

Учет расходов на продажу

Для учета расходов на продажу используют активный счет 44 «Расходы на продажу». По дебету этого счета учитывают расходы на продажу с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов:

- счета 10 «Материалы» - на стоимость израсходованной тары»;
- счета 23 «Вспомогательные производства» - на стоимость услуг по отправке продукции со склада на станцию (пристань, аэропорт) отправления или на склад покупателя автотранспортом предприятия;
- счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость услуг по отправке продукции покупателю, оказанных сторонними организациями;
- счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - на оплату труда работников, сопровождающих продукцию, и других счетов. Аналитический учет по счету 44 ведут в ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу по указанным ранее статьям расходов по видам и статьям расходов. По истечении каждого месяца расходы на продажу списывают на себестоимость проданной продукции. На отдельные виды продукции они относятся прямым путем, а при невозможности распределяются пропорционально их производственной себестоимости, объему проданной продукции по оптовым ценам организации или другим способом.

Списание расходов на продажу оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Продажи»

Кредит счета 44 «Расходы на продажу».

внереализационных доходов (дебетуют счета 43 «Готовая продукция» и 41 «Товары», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

Излишки по пересортице принимаются к учету на счета 43 или 41 с кредита счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Выявленные недостачи, потери, хищения готовой продукции и товаров списывают по учтенным ценам с кредита счетов 43 и 41 в дебет счета 94.

12.13. Раскрытие информации о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продаже в бухгалтерской отчетности

Раскрытие информации о готовой продукции в бухгалтерской отчетности

Все юридические лица, осуществляющие производство товаров и услуг для продажи на сторону, их филиалы и представительства обязаны представлять отчетность по форме № П-1 «Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг». Отчетность представляется ежемесячно органам статистики и органам регулирования экономики.

Сведения о производстве и отгрузке товаров и услуг включают четыре раздела.

В первом разделе - «Общие экономические показатели» - за отчетный месяц, за предыдущий месяц и за соответствующий отчетный месяц прошлого года содержатся сведения о (об):

- выпуске товаров и услуг (без НДС и акцизов), в том числе по основной деятельности;
- отгруженных (переданных) товарах, в том числе собственного производства;
- остатках готовой продукции собственного производства и товаров для перепродажи на конец месяца;
- объеме платных услуг населению;
- обороте розничной торговли и общественного питания;
- вывозе товаров в государства - члены Таможенного союза;
- экспорте и импорте услуг.

Во втором разделе - «Отдельные показатели производственной деятельности» — приводятся сведения за приведенные выше даты о потреблении некоторых ресурсов (электроэнергии, давальческого сырья и материалов и др.) и выполненных работах (по договорам строительного подряда, строительно-монтажных работах, выполненных хозяйственным способом, и др.).

В третьем разделе - «Виды оказанных услуг» - приводится перечень оказанных услуг за приведенные выше даты, а в четвертом раз-

деле - «Производство и отгрузка по видам продукции и услуг» - произведенные и отгруженные виды продукции и оказанные услуги.

Элементами учетной политики по готовой и отгруженной продукции являются:

- выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции;
- выбор способа учета выпуска готовой продукции (без использования счета 40 и с использованием данного счета);
- признание момента продажи по работам долгосрочного характера (без использования счета 46 и с использованием данного счета).

Раскрытие информации о товарах в бухгалтерской отчетности

В соответствии с п. 2 и 24 ПБУ 5/01 на конец отчетного периода товары отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки товаров при их выбытии (по себестоимости единицы, средней себестоимости, способу ФИФО, способу ЛИФО). Исключением из этого правила являются товары, учитываемые по продажной стоимости.

Товары, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей (п. 25 ПБУ 5/01).

В бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

- о способах оценки товаров;
- о последствиях изменения способов оценки товаров;
- о стоимости товаров, переданных в залог;
- о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных запасов.

Раскрытие информации о расходах на продажу в бухгалтерской отчетности

Сведения о расходах на продажу за отчетный и предыдущие годы содержатся в Отчете о прибылях и убытках (ф. № 2).

В составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию порядок признания расходов на продажу.

12.14. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета готовой продукции и ее отгрузке

№ п/п	*Операции*	*Корреспондирующий счета*	
		Дебет	*Кредит*
Учет продукции по фактической себестоимости			
1	Оприходована готовая продукция по учетным ценам		
2	Переведена в состав материалов готовая продукция, предназначенная для собственных нужд		
3	Возвращена готовая продукция в цех для доработки и т.п.		
4	Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»)		
5	Отгружена готовая продукция на условиях признания выручки (по учетным ценам)		
6	Отгружена готовая продукция, выручка от продаж которой определенное время не может быть признана в учете		
7	Списано отклонение фактической себестоимости отгруженной продукции от ее стоимости по учетным ценам		
Учет продукции по учетным ценам			
8	Оприходована готовая продукция по нормативной (плановой) себестоимости		
9	Отгружена готовая продукция покупателю по нормативной (плановой) себестоимости на условиях: признания выручки; выручка определенное время не может быть признана в учете		
10	Списаны фактические затраты на производство продукции		
11	Списано отклонение фактической себестоимости готовой продукции от ее нормативной (плановой) себестоимости		
12	Отражены расходы на продажу продукции		
13	Списаны расходы на продажу продукции		

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций .						
	1	2	3	4	5	6	7
Дебет	43	10	20, 23, 29	43	90	45	90,45
Кредит	20, 23, 29	43	43	20, 23, 29	43	43	43

стороны счета	Номера операций						
	8	9	10	11	12	13	
Дебет	43	90,45	40	90	44	90	
Кредит	40	43,43	20, 23, 29	40	10, 69, 70 и др.	44	

12.15. Вопросы и задания

1. Изложите сущность понятий «готовая продукция», «работы», «ус-».

ЛУГИ». 2. Назовите виды учетных цен по готовой продукции.

3. Какими документами оформляют движение готовой продукции?

4. Каков порядок учета готовой продукции в местах хранения?

5. Изложите порядок учета готовой продукции в бухгалтерии.

6. Каким образом осуществляется синтетический учет выпуска продукции по фактической себестоимости?

7. Изложите особенности учета выпуска продукции по нормативной или плановой себестоимости.

8. Каков порядок учета отгруженной продукции?

9. Что такое товары?

10. Каков порядок оценки приобретенных товаров?

11. Каковы особенности применения счета 42 «Торговая наценка»?

12. Каким образом формируется резерв под снижение стоимости товаров?

13. Каков состав расходов на продажу?

14. Каков порядок учета выявленных излишков и недостач по готовой продукции и товарам?

15. Какая информация по товарам должна раскрываться в бухгалтерской отчетности?

Глава 13 Учет денежных средств

13.1. Учет кассовых операций и денежных документов

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

Порядок хранения и расходования денежных средств в кассе установлен Инструкцией ЦБ РФ «Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации» от 04.10.93 г. № 18.

В соответствии с этим документом организации независимо от организационно-правовых форм и сферы деятельности обязаны хранить свободные денежные средства в учреждениях банков.

Организации производят расчеты по своим обязательствам с другими организациями, как правило, в безналичном порядке через банки или применяют другие формы безналичных расчетов, устанавливаемые ЦБ РФ в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Для осуществления расчетов наличными деньгами каждая организация должна иметь кассу и вести кассовую книгу по установленной форме.

Прием наличных денег организациями при осуществлении расчетов с населением производится с обязательным применением контрольно-кассовых машин.

Наличные деньги, полученные организациями в банках, расходуются на цели, указанные в чеке.

Ведение кассовых операций возложено на кассира, который несет полную материальную ответственность за сохранность принятых ценностей. В кассе можно хранить небольшие денежные суммы в пределах усыновленного банком лимита для оплаты мелких хозяйственных расходов, выдачи авансов на командировки и других небольших платежей. Превышение установленных лимитов в кассе допускается лишь в течение трех рабочих дней в период выплаты заработной платы работникам организации, пособий по временной нетрудоспособности, стипендий, пенсий и премий (в районах Крайнего Севера - 5 дней).

Для учета кассовых операций применяются следующие типовые межведомственные формы первичных документов и учетных регистров: приходный кассовый ордер (ф. № КО-1), расходный кассовый ордер

(ф. КО-2), Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (Ф- КО-3), Кассовая книга (ф. КО-4), Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств (ф. КО-5). Эти формы утверждены Постановлением Госкомстата России от 18.08.98 г. № 88 по согласованию с Минфином РФ и введены в действие с 01.01.99 г.

Поступление денег в кассу и выдачу из кассы оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Суммы операций записывают в ордерах не только цифрами, но и прописью. Приходные ордера подписывает главный бухгалтер или лицо, им уполномоченное, а расходные - руководитель организации и главный бухгалтер или лица, ими уполномоченные. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях имеется разрешительная подпись руководителя организации, подпись руководителя на расходных кассовых ордерах не обязательна.

Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены четко и ясно чернилами и шариковыми ручками или выписаны на пишущей (вычислительной) машинке. Подчистки, помарки и исправления, хотя бы и оговоренные, в этих документах не допускаются. Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления.

Заработную плату, пенсии, пособия по временной нетрудоспособности, премии, стипендии выдают из кассы не по кассовым ордерам, а по платежным или расчетно-платежным ведомостям, подписанным руководителем организации и главным бухгалтером. При получении денег рабочие и служащие расписываются в платежной ведомости. Если деньги выдаются по доверенности, то в тексте расходного ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Когда деньги выдают по ведомости, перед распиской в получении денег кассир указывает: «По доверенности». Доверенность остается у кассира и прикрепляется к расходному кассовому ордеру или платежной ведомости.

Для учета денег, выданных из кассы доверенным лицам (раздатчикам) по выплате заработной платы, и возврата остатка наличных Денег и оплаченных документов кассир ведет Книгу учета принятых и выданных кассиром денег. Выдача и возврат денег и оплаченных Документов оформляются подписями.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию и стипендий кассир должен:

а) в платежной (расчетно-платежной) ведомости против фамилии лиц, которым не произведены указанные выплаты, поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;

б) составить реестр депонированных сумм;

в) в конце платежной (расчетно-платежной) ведомости сделать надпись о фактически выплаченных и подлежащих депонированию суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скре. пить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись; «Деньги по ведомости выдавал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;

г) записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № __».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассирами в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм.

Депонированные суммы сдают в банк и на сданные суммы составляют один общий расходный кассовый ордер.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов. Расходные кассовые ордера, оформленные на платежных (расчетно-платежных) ведомостях на оплату труда и другие приравненные к ней платежи, регистрируются после их выдачи.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники.

При этом в машинограмме «Вкладной лист журнала регистрации приходных и расходных кассовых ордеров», составляемой за соответствующий день, обеспечивается также формирование данных для учета движения денежных средств по целевому назначению.

Все операции по поступлению и расходованию денежных средств кассир записывает в кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. , Количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителей организации и главного бухгалтера. В конце рабочего дня кассир подсчитывает в кассовой книге итоги операций за день и выводит остаток денег в кассе на следующий день. Записи в кассовой книге ведут шариковой ручкой или чернилами через копировальную бумагу на двух листах. Один лист книги отрывной, его сдают в конце дня со всеми приходными и расходными документами в качестве отчета по кассовым операциям под расписку в кассовой книге. Подчистки и не оговоренные исправления в кассовой* книге запрещаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира и главного бухгалтера организации.

При обеспечении полной сохранности документов кассовую книгу можно вести автоматизированным способом, при котором ее листы

Нормируются в виде машинограммы «Вкладной лист кассовой книги»- Одновременно формируется машинограмма «Отчет кассира».

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера организации.

Руководители организации обязаны оборудовать кассу и обеспечить сохранность денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк. В тех случаях, когда по вине руководителей организации не были созданы необходимые условия, обеспечивающие сохранность денежных средств при их хранении и транспортировке, они несут ответственность в установленном законодательством порядке.

Помещение кассы должно быть изолировано, а двери в кассу во время совершения операции - заперты с внутренней стороны. Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается.

На весь перечень работ по техническому укреплению помещения кассы и ее оборудованию охранной и охранно-пожарной сигнализацией составляется техническо-сметная документация. При этом в смете расходы отражаются раздельно по источникам финансирования: расходы по текущему и капитальному ремонту относят на себестоимость продукции (работ, услуг), а расходы по установке и монтажу охранно-пожарной и охранной систем учитывают как капитальные вложения.

Кассы организаций могут быть застрахованы в соответствии с действующим законодательством.

Ключи от металлических шкафов и печати хранятся у кассиров, которым запрещается оставлять их в условленных местах, передавать посторонним лицам либо изготавливать неучтенные дубликаты. Учтенные дубликаты ключей в опечатанных кассирами пакетах, шкатулках хранятся у руководителей организаций. Не реже одного раза в квартал проводится их проверка комиссией, назначаемой руководителем организации, результаты ее фиксируются в акте.

При обнаружении утраты ключа руководитель организации сообщает о происшествии в органы внутренних дел и принимает меры к немедленной замене замка металлического шкафа.

Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данной организации, запрещается.

В организациях, имеющих одного кассира, в случае необходимости временной его замены исполнение обязанностей кассира возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя организации (решению, постановлению). С этим работником заключается договор о полной материальной ответственности.

В случае внезапного оставления кассиром работы (болезнь и др.) находящиеся у него под отчетом ценности немедленно пересчитыва-

ются другим кассиром, которому они передаются, в присутствии руководителя и главного бухгалтера организации или в присутствии комиссии из лиц, назначенных руководителем организации. О результатах пересчета и передачи ценностей составляют акт за подписями указанных лиц.

В организациях, имеющих большое количество подразделений или обслуживаемых центральными бухгалтериями, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию, стипендий могут производиться по письменному приказу руководителя организации (решению, постановлению) другими, кроме кассиров, лицами, с которыми заключается договор о материальной ответственности и на которых распространяются все права и обязанности, установленные настоящим Порядком для кассиров.

В малых организациях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего может исполнять главный бухгалтер или другой работник по письменному распоряжению руководителя организации при условии заключения с ним договора о материальной ответственности.

В сроки, установленные руководителем организации, а также при смене кассиров производится внезапная ревизия денежных средств и других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяют с данными учета по кассовой книге. Для осуществления ревизии кассы приказом руководителя организации назначается комиссия, которая составляет акт. При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывают их сумму и обстоятельства возникновения.

В условиях автоматизированного ведения кассовой книги должна проводиться проверка правильности работы программных средств обработки кассовых документов.

Ответственность за соблюдение Порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей организаций, главных бухгалтеров и кассиров. Лица, виновные в неоднократном нарушении кассовой дисциплины, привлекаются к ответственности в соответствии с законодательством Российской Федерации. Порядок ведения кассовых операций систематически проверяют банки (не реже одного раза в два года).

Денежные средства, хранящиеся в кассе, учитывают на активном синтетическом счете 50 «Касса». В дебет его записывают поступление денежных средств в кассу, а в кредит - выбытие денежных средств из кассы.

К счету 50 «Касса» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Касса организации»;
- 2 «Операционная касса»;
- 3 «Денежные документы» и др.

На субсчете 1 «Касса организации» учитывают денежные средства в кассе. Если организация проводит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» открывают субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

На субсчете 2 «Операционная касса» учитывают наличие и движение денежных средств в кассах товарных контор (пристаней) и эксплуатационных участков, остановочных пунктов, речных переправ, судов, в билетных и багажных кассах портов, вокзалов и т.п. Этот субсчет открывается организациями при необходимости.

На субсчете 3 «Денежные документы» учитывают находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки, оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы.

Особенности учета кассовых операций в иностранной валюте и операций по валютному счету

Для учета операций в иностранной валюте в организациях создается специальная касса, которой устанавливаются лимиты в иностранной валюте. Кассы должны быть обеспечены всеми инструкциями, контрольными и справочными материалами (справочниками по иностранной валюте, образцами дорожных чеков и еврочеков и т.п.).

Кассиры обязаны строго соблюдать правила совершения операций по приему и выдаче валюты из кассы.

При приеме от клиентов платежных документов в иностранной валюте кассир должен проверить их подлинность и платежеспособность по имеющимся контрольным материалам, а также полноту и правильность заполнения реквизитов документов.

В кассу принимается наличная иностранная валюта, не вызывающая сомнений в ее подлинности и платежеспособности. Денежные знаки, поврежденные, ветхие, вызывающие сомнение в платежеспособности, от клиентов кассиром не принимаются.

Фальшивые денежные знаки, а также вызывающие сомнение в их подлинности, клиенту не возвращаются. Они записываются в отдельный реестр и возвращаются в банк с пометкой «Фальшивая» или «Вызывающая сомнение». Клиенту выдается квитанция о том, что принятая валюта является фальшивой или что она вызывает сомнение, с указанием в квитанции наименования валюты и ее достоинства.

Оплату товаров и услуг разрешается принимать в нескольких иностранных валютах. Пересчет других видов иностранных валют в доллары осуществляется по рыночному курсу, информация о котором присылается банком в кассу. Таблица пересчета должна быть доступной для посетителей.

При расчетах за валюту сдача выдается обычно в валюте платежа. С согласия покупателей сдача может быть выдана в другой свободно конвертируемой валюте. Выдача сдачи *в* рублях запрещается.

Для обособленного учета наличия и движения наличной иностранной валюты к счету 50 «Касса» открывают соответствующие субсчета.

Учет денежных документов

Находящиеся в кассе организации почтовые и вексельные марки оплаченные авиабилеты, марки государственной пошлины и другие денежные документы учитывают на субсчете 3 «Денежные документы» счета 50 «Касса» в сумме фактических затрат на их приобретение.

Учет поступления и выбытия денежных документов оформляют приходными и расходными кассовыми ордерами. Данные кассовых ордеров кассир записывает в книгу движения денежных документов, являющуюся регистром аналитического учета денежных документов. Аналитический учет денежных документов ведут по их видам. Один-два раза в месяц кассир составляет в кассовой книге отчет по поступившим и выбывшим документам.

Синтетический учет денежных документов осуществляется в журнале-ордере № 3. По окончании отчетного периода остатки по журналу-ордеру сверяют с данными книги движения денежных документов.

13.2. Учет операций по расчетным счетам

Каждая организация вправе открывать в любом банке расчетные и другие счета для хранения свободных денежных средств и осуществления всех видов расчетных, кредитных и кассовых операций.

Организациям, имеющим отдельные нехозрасчетные подразделения (магазины, склады, филиалы и др.) вне своего местонахождения, по ходатайству владельца основного счета могут быть открыты расчетные субсчета для зачисления выручки и производства расчетов по месту нахождения нехозрасчетных подразделений.

Текущие счета открывают организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным) единицам производственных и научно-производственных объединений; другим хозрасчетным подразделениям организаций, расположенным вне их местонахождения; кооперативам по месту нахождения их филиалов и др.

Порядок открытия расчетного счета. Для открытия расчетного счета организация должна представить в учреждение выбранного ею банка следующие документы:

- заявление на открытие счета установленного образца;
- нотариально заверенные копии устава организации, учредительного договора и регистрационного свидетельства;

- справку налогового органа о регистрации организации в качестве налогоплательщика;
- копии документов о регистрации в качестве плательщиков в Пенсионный фонд Российской Федерации и Фонд обязательного медицинского страхования;
- карточку с образцами подписей руководителя, заместителя руководителя и главного бухгалтера *с* оттиском печати организации по установленной форме, заверенную нотариально.

В случае отсутствия в организации должности главного бухгалтера на карточке ставится подпись только руководителя организации.

В государственных организациях подписи руководителя и главного бухгалтера могут заверять вместо нотариусов вышестоящие организации.

Иностранным юридическим лицам (нерезидентам) рублевые счета могут быть открыты только по месту нахождения их представительств и филиалов в порядке, установленном специальной инструкцией.

При временном отсутствии печати у созданной организации руководитель банка разрешает в течение срока, необходимого для изготовления печати, представлять в банк документы без оттиска печати.

С расчетного счета банк оплачивает обязательства, расходы и поручения организации, проводимые в порядке безналичных расчетов, а также выдает средства на оплату труда и текущие хозяйственные нужды. Операции по зачислению сумм на расчетный счет или списанию с него банк производит на основании письменных распоряжений владельцев расчетного счета (денежных чеков, объявлений на взнос денег наличными, платежных требований) или с их согласия (оплата платежных требований поставщиков и подрядчиков). Исключения составляют платежи, взыскиваемые в бесспорном порядке по решению Государственного арбитража, суда или финансовых органов. В бесспорном порядке со счетов организации списывают платежи, не внесенные в срок в государственный бюджет, внебюджетные фонды, фонды социального назначения, за таможенные процедуры, платежи по исполнительным и приравненным к ним документам.

При недостаточности денежных средств на счете списание денежных средств со счета осуществляется в последовательности, определенной ГК РФ Российской Федерации (ст. 855):

1) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

2) по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выход-

ных пособий и оплате труда лиц, работающих по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

3) по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, а также по отчислениям в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования;

4) по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет;

5) по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

6) по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступлений документов.

Ежедневно или в другие сроки, установленные по соглашению с организацией, банк выдает ей выписки из его расчетного счета с приложением оправдательных документов. В выписке указывают начальный и конечный остатки на расчетном счете и суммы операций, отраженных на расчетном счете. Бухгалтерия проверяет правильность сумм, указанных в выписке, и при обнаружении ошибки немедленно извещает об этом банк. Спорные суммы могут быть опротестованы в течение 10 дней с момента получения выписки.

Денежные средства предприятия, хранящиеся на расчетных счетах, учитывают на активном синтетическом счете 51 «Расчетные счета». В дебет этого счета записывают поступления денежных средств на расчетный счет, а в кредит - уменьшение денежных средств на расчетном счете. Основанием для записей по расчетному счету служат выписки банка с приложенными к ним оправдательными документами.

13.3. Особенности учета операций по валютным счетам

Организации (юридические лица) имеют право открывать валютные счета на территории Российской Федерации в любом банке, уполномоченном ЦБ РФ на проведение операций с иностранными валютами.

Для обобщения информации о наличии и движении средств в иностранной валюте используют счет 52 «Валютные счета». По дебету этого счета отражают поступление денежных средств на валютные

счета организации, а по кредиту - списание денежных средств с валютных счетов. Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Суммы, ошибочно отнесенные в дебет или кредит валютных счетов и обнаруженные при проверке выписок банка, отражают на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Аналитический учет по счету 52 ведут по каждому счету, открытому в учреждениях банка для хранения денежных средств в иностранных валютах.

К счету 52 «Валютные счета» открывают следующие субсчета:

- 1 «Транзитные валютные счета»;
- 2 «Текущие валютные счета»;
- 3 «Валютные счета за рубежом».

Субсчет 52-1 «Транзитные валютные счета» открывается для зачисления в полном объеме поступлений в иностранной валюте, в том числе и не подлежащих обязательной продаже. Исключение составляют следующие поступления иностранной валюты, зачисляемые сразу в дебет счета 52-2 «Текущие валютные счета»:

1) перевод посреднической организацией после обязательной продажи ею части валютной выручки с отметкой в платежном поручении о произведенной продаже части валютной выручки;

2) иностранная валюта, приобретенная на внутреннем валютном рынке за российские рубли и за иностранную валюту другого вида.

С кредита счета 52-1 «Транзитные валютные счета» иностранная валюта списывается в дебет счета 52-2 «Текущие валютные счета» и в ряде других случаев (при возвращении средств в иностранной валюте той организации, от которой они поступили, при перечислении экспортной валютной выручки посредническими внешнеэкономическими организациями организациям, не являющимся резидентами Российской Федерации, за вычетом комиссионного вознаграждения и др.).

Субсчет 52-2 «Текущие валютные счета» открывается организациями для учета средств, оставшихся в распоряжении организации после обязательной продажи экспортной выручки и совершения иных операций по счету в соответствии с валютным законодательством.

По дебету счета 52-2 «Текущие валютные счета» отражаются суммы в иностранной валюте, перечисленные с кредита счета 52, субсчет «Транзитные валютные счета», а также суммы, которые зачисляются сразу на текущий валютный счет, минуя транзитный счет.

С кредита счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета», валюта списывается в безналичном и наличном порядке.

Снятие наличной иностранной валюты со счета 52, субсчет 2 «Текущие валютные счета», разрешается на оплату расходов, связанных

с командированием работников организаций в иностранные государ, ства, а также по специальному разрешению ЦБ РФ.

Валютные счета за рубежом открываются организациям, получив, шим разрешение ЦБ РФ на открытие счетов в иностранных банках.

Движение средств в иностранной валюте на валютных счетах за рубежом отражается на счете 52, субсчет 3 «Валютные счета за рубежом»

Банк начисляет и выплачивает проценты по валютным счетам в тех валютах, по которым имеет доходы от их размещения на международном валютном рынке. По текущим валютным счетам процентная ставка определяется на основе ставок по однодневным депозитам на международном валютном рынке (исчисляется средняя ставка по видам валюты за истекший квартал и уменьшается на 1,5%).

13.4. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах

На счете 55 «Специальные счета в банках» учитывают наличие и движение денежных средств в отечественной и зарубежной валютах, находящихся в аккредитивах, чековых книжках, иных платежных документах (кроме векселей), на текущих, особых и специальных счетах, а также движение средств целевого финансирования в той их части, которая подлежит обособленному хранению. К счету 55 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Аккредитивы»;
- 2 «Чековые книжки»;
- 3 «Депозитные счета» и др.

Порядок осуществления расчетов при аккредитивной форме расчетов регулируется ЦБ РФ.

Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается по дебету счета 55, субсчет 1, и кредиту счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других счетов.

По мере использования аккредитивов их списывают с кредита счета 55, субсчет 1, в дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов.

Неиспользованные средства в аккредитивах возвращают в организацию на восстановление того счета, с которого они были ранее перечислены, и списывают с кредита счета 55 в дебет счетов 51, 52, 66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 1 счета 55 ведут по каждому выставленному аккредитиву.

На субсчете 2 «Чековые книжки» учитывают движение средств, находящихся в чековых книжках. Порядок осуществления расчетов чеками регулируется банком.

Выданные чековые книжки отражают по дебету счета 55, субсчет 2, и кредиту счетов 51, 52, 66 и других подобных счетов. При использовании чековых книжек соответствующие суммы списывают со счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» или других подобных счетов (согласно выпискам банка). Суммы по чекам выданным, но не оплаченным банком (не предъявленным к оплате), остаются на счете 55-2.

Суммы оставшихся неиспользованных чеков и возвращенных в банк списывают с кредита счета 55, субсчет 2, в дебет счетов 51, 52,66 или других счетов.

Аналитический учет по субсчету 2 ведут по каждой полученной чековой книжке.

На субсчете 3 «Депозитные счета» до 01.01.2003 г. учитывали движение средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады.

Перечисление денежных средств во вклады отражали по дебету счета 55 и кредиту счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета». При возвращении кредитной организацией сумм вкладов производили обратные бухгалтерские записи.

Аналитический учет по субсчету 3 вели по каждому вкладу.

С 01.01.2003 г. депозитные вклады в соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» должны учитываться в качестве финансовых вложений.

На отдельных субсчетах счета 55 учитывают движение обособленно хранящихся в банке средств целевого финансирования (поступлений): средств, поступивших на содержание специальных учреждений от родителей и других источников; средств на финансирование капитальных вложений (аккумулируемых и расходуемых организацией с отдельного счета); субсидии правительственных органов и т.д.

Филиалы, представительства и иные структурные единицы, входящие в состав организации и выделенные на самостоятельный баланс, которым открыты текущие счета в местных учреждениях банков для осуществления текущих расходов, отражают на отдельном субсчете к счету 55 движение указанных средств.

Наличие и движение средств в иностранных валютах учитывают на счете 55 обособленно.

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.

13.5. Учет переводов в пут

Некоторые организации не могут сдавать денежную наличность в течение рабочего дня в обслуживающий их банк. В этом случае орга-

низации в соответствии с заключенными договорами вносят подготовленную денежную наличность в кассы кредитных организаций сберегательные кассы или кассы почтовых отделений, как правило через инкассаторов банка и отделения связи.

В период с момента передачи денежных средств инкассаторам или непосредственно кредитным организациям, сберегательным кассам или почтовым отделениям сданные денежные средства учитывают на активном синтетическом счете 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия денежных средств на учет по счету 57 являются квитанции кредитной организации, сберегательной кассы или почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам или другие подобные документы.

Движение денежных средств (переводов) в иностранной валюте учитывают на счете 57 обособленно.

Суммы наличных денежных средств, сданных кредитным организациям, сберегательным банкам или почтовым отделениям, списывают в дебет счета 57 с кредита счета 50 «Касса».

С кредита счета 57 денежные средства списывают в дебет счета 51 «Расчетные счета» (согласно выписке банка) или других счетов в зависимости от их использования (50, 52, 62, 73).

13.6. Оценка активов, обязательств и операций организаций в иностранной валюте

Специфика учета активов и обязательств в иностранной валюте заключается в пересчете иностранной валюты в рубли, установлении периодичности пересчета и исчислении и учете курсовых разниц.

Порядок оценки активов и обязательств организаций в иностранной валюте установлен Положением по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств организаций, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (8), в котором обобщены действовавшие до этого правила и нормы оценки и учета по данному объекту учета.

В соответствии с указанным Положением стоимость активов и обязательств организаций, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежит пересчету в рубли по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции в иностранной валюте или дату составления отчетности.

За дату представления бухгалтерской отчетности принимают последний календарный день в отчетном периоде.

Дата совершения операции в иностранной валюте - это день возникновения у организации прав в соответствии с законодательством Российской Федерации или договором принятия к бухгалтерскому учету активов и обязательств, которые являются результатом этой операции. Приведем перечень дат совершения операций в иностранной валюте.

ПЕРЕЧЕНЬ ДАТ СОВЕРШЕНИЯ ОПЕРАЦИЙ В ИНОСТРАННОЙ ВАЛЮТЕ

Операция в иностранной валюте	*Датой совершения операции в иностранной валюте считается:*
Банковские операции по валютным счетам	Дата зачисления денежных средств на валютный счет или их списания с валютного счета организации в кредитной организации
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата оприходования денежных средств в кассе организации или выдачи денежных знаков из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте	Дата признания расходов организации в иностранной валюте
Импорт материально-производственных запасов, иного имущества	Дата перехода права собственности к импортеру на импортированные товары, иное имущество
Импорт услуги	Дата фактического потребления услуги
Погашение задолженности в иностранной валюте по суммам, выданным заботникам организации под отчет на осуществление определенных расходов Формирование уставного (складочного) капитала организации и образование задолженности его собственников по вкладам в него	Дата утверждения авансового отчета Дата приобретения статуса юридического лица

В п. 7 Положения приведен перечень имущества и обязательств, стоимость которых подлежит пересчету на дату совершения операции в иностранной валюте, а также на дату составления отчетности: денежные знаки в кассе, средства на счетах в кредитных организациях, денежные и платежные документы, краткосрочные ценные бумаги, средства в расчетах (в том числе по заемным обязательствам) с юридическими и физическими лицами, остатки средств целевого финансирования, полученных из бюджета или иностранных источников в рамках технической или иной помощи Российской Федерации в соответствии с заключенными договорами или соглашениями. Следует отметить, что в соответствии с приведенным перечнем указанному пересчету подлежат только краткосрочные ценные бумаги. Займы, полученные и выданные организацией в иностранной валюте, подлежат пересчету независимо от сроков займов.

Пересчет стоимости денежных знаков в кассе организации и средств на счетах в кредитных организациях, выраженных в иност-

ранной валюте, может производиться, кроме того, по мере изменец$_{и}$ курсов иностранных валют, котируемых ЦБ РФ.

Для составления бухгалтерской отчетности пересчет стоимости перечисленных в п. 7 активов и обязательств в рубли производит по курсу ЦБ РФ, действующему на отчетную дату.

Стоимость имущества и обязательств, не перечисленных в п. 7 (основных средств, нематериальных активов, производственных запасов уставного капитала и др.), пересчету не подлежит и принимается к оценке в рублях по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату совер. шения операций в иностранной валюте. Тем самым соблюдается принцип неизменной оценки приобретенных ценностей.

13.7. Учет курсовых разниц

Курсовая разница - это разница между рублевой оценкой соответствующего актива или обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату исполнения обязательств по оплате или отчетную дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, и рублевой оценкой этих активов и обязательств, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату принятия их к бухгалтерскому учету в отчетном периоде или дату составления бухгалтерской отчетности за предыдущий отчетный период.

Под курсовой разницей, связанной *с* формированием уставного капитала, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный капитал, оцененному в учредительных документах в иностранной валюте, исчисленной по курсу ЦБ РФ на дату поступления суммы вкладов, и рублевой оценкой этого вклада в учредительных документах.

В бухгалтерском учете и отчетности отражается курсовая разница, возникающая по:

- операциям по полному или частичному погашению дебиторской или кредиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, если курс ЦБ РФ на дату исполнения обязательств по оплате отличался от его курса на дату принятия этой дебиторской задолженности к бухгалтерскому учету в отчетном периоде либо от курса на дату составления бухгалтерской отчетности за отчетный период, в котором эта дебиторская или кредиторская задолженность была пересчитана .в последний раз;
- операциям по пересчету стоимости активов и обязательств, перечисленных в п. 7 Положения по учету активов и обязательств в иностранной валюте.

Курсовые разницы подлежат зачислению на финансовые результаты организации (кроме операции по формированию уставного капитала) как внереализационные расходы и доходы.

Курсовые разницы должны учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету этого счета отражают отрицательные кур-вые разницы в корреспонденции со счетами учета денежных средств, финансовых вложений, расчетов и др., а по кредиту — посожительные курсовые разницы.

Курсовые разницы, связанные с формированием уставного капитала организации, подлежат отнесению на ее добавочный капитал. Положительные курсовые разницы относят на увеличение счетов по учету расчетов с учредителями с кредита счета 83 «Добавочный капитал», а отрицательные отражаются по дебету счета 83 и кредиту счетов учета расчетов.

Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата расчета или за который составлена бухгалтерская отчетность.

13.8. Учет операций по обязательной продаже валютной выручки

Организации осуществляют обязательную продажу части валютной выручки от экспорта товаров (работ, услуг) на внутреннем рынке. Указанная продажа осуществляется через межбанковские валютные биржи или ЦБ РФ.

Обязательная продажа валюты осуществляется с транзитного валютного счета.

При зачислении валютной выручки на транзитный валютный счет организации уполномоченный банк не позднее следующего рабочего дня извещает об этом организацию с приложением выписки по транзитному валютному счету. По получении указанного извещения организация дает поручение уполномоченному банку на обязательную продажу валюты и перечисление оставшейся части валютной выручки на текущий валютный счет.

Обязательная продажа средств в иностранной валюте в Валютный резерв Банка России производится по курсу рубля ЦБ РФ, действовавшему на день продажи валюты.

По операциям обязательной продажи части валютной выручки осуществляются следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 1 «Транзитный валютный счет» Кредит } счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — на общую сумму валютной выручки

2)Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 52-1}	на стоимость иностранной валюты подлежащей
3) Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 57} «Переводы в пути»	на рублевый эквивалент проданной иностранной валюты
4) Дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 2 «Текущий валютный счет» Кредит счета} 52 «Валютные счета», субсчет 1 «Транзитный валютный счет»	на часть выручки, зачисленной на текущий счет
5) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с разными } дебиторами и кредиторами»	начислено комиссионное вознаграждение банку
6) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит} счета 51 «Расчетные счета»	уплачено комиссионное вознаграждение банку
7) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 57 «Переводы в} пути»	отражена отрицательная курсовая разница в связи с изменением курса рубля по отношению к иностранной
8) Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 91 }	

13.9. Учет операций по покупке и свободной продаже иностранной валюты

Операции по покупке и свободной продаже иностранной валюты на внутреннем рынке организации осуществляют через уполномочен ные банки.

Иностранная валюта, купленная организациями - резидентами Российской Федерации на внутреннем валютном рынке, зачисляется в полном объеме на их текущие валютные счета в уполномоченных банках.

Если зачисление иностранной валюты на текущий валютный счет производится в день покупки иностранной валюты, то по операциям покупки иностранной валюты составляют следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 51 «Расчетные счета»	на сумму поручения на покупку иностранной валюты
2) Дебет счета 52 «Валютные счета», субсчет 2 «Текущий валютный счет» Кредит счета 57 «Переводы в пути»	На сумму купленной иностранной валюты
3) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»	начислено комиссионное вознаграждение банку за покупку иностранной валюты

Если день зачисления иностранной валюты на текущий валютный счет не совпадает с днем покупки валюты, то возникает курсовая разница, которая отражается на счетах 91 «Прочие доходы и расходы» и 57 «Переводы в пути» (положительная - по дебету счета 57 и кредиту счета 91, отрицательная - по дебету счета 91 и кредиту счета 57).

Покупка и свободная продажа валюты осуществляются, как правило, по курсу рубля по отношению к иностранной валюте, отличному от установленного ЦБ РФ на дату совершения операции. Финансовый результат, возникающий от несовпадения указанных курсов, отражается, так же как и курсовая разница, на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

С 01.01.2002 г. в соответствии с указанием ЦБ РФ «О порядке продажи иностранной валюты на внутреннем валютном рынке Российской Федерации» от 05.05.2002 г. № 1192-У организации могут продавать иностранную валюту:

- на межбанковских валютных биржах;
- на внебиржевом межбанковском валютном рынке;
- ЦБ РФ;
- непосредственно обслуживающему организацию уполномоченному банку.

При свободной продаже валюты можно обойтись без услуг межбанковской валютной биржи. В этом случае появляются следующие преимущества:

- не нужно оплачивать услуги межбанковской валютной биржи;
- можно продать валюту по курсу, более выгодному, чем биржевой курс;
- рублевая выручка зачисляется на расчетный счет организации в день заявки на продажу валюты.

Операции по свободной продаже иностранной валюты ются следующими бухгалтерскими записями

1) Дебет счета 57 «Переводы в пути» Кредит счета 52 «Валютные счета», субсчет 1 или 2 } на стоимость иностранной валюты, подлежащей продаже

2) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 51 «Расчетные счета» и др. } на расходы, связанные с продажей иностранной валюты

3) Дебет счета 51 «Расчетные счета» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» } на сумму выручки за проданную иностранную валюту

4) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» }
Кредит счета 57 «Переводы в пути» списана проданная иностранная валюты

5) Дебет счета 99 «Прибыли и убытки» }
Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» на сумму убытка, полученного от продажи иностранной валюты

6) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» }
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки» на сумму прибыли, полученной от продажи иностранной валюты

Предположим, организация передала поручение банку на продажу 1000 дол. США. Банк продал валюту по курсу 31,9 руб. /дол. Курс доллара, установленный ЦБ РФ на день продажи, составил 32 рубУдол. Вознаграждение банку за продажу валюты - 200 руб.

По операциям продажи валюты должны составляться следующие бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 57 Кредит счета 52 } 32000руб. (1000х32)-списана иностранная валюта

2) Дебет счета 91 Кредит счета 51 200 руб. - вознаграждение банку

3) Дебет счета 51 кредит счета 91	31900 руб. - зачислена выручка от продажи валюты
4) Дебет счета 91 кредит счета 57	32000 руб. - списана проданная валюта
5) Дебет счета 99 кредит счета 91	300 руб. (32000-319000 +200) отражен убыток от продажи валюты

13.10. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности

С 1996 г. организации составляют отчет о движении денежных средств (ф. № 4 годового отчета). Отчет состоит из четырех разделов.

I. Остаток денежных средств на начало года.

II. Поступило денежных средств - всего, в том числе по видам поступлений (выручка от реализации товаров, продукции, работ, услуг, от реализации основных средств и иного имущества, авансы, полученные от покупателей, бюджетные ассигнования и иное целевое финансирование, полученные безвозмездно, кредиты и займы, дивиденды и проценты по финансовым вложениям, прочие поступления).

III. Направлено денежных средств - всего, в том числе по направлениям расходов (на оплату приобретенных товаров, работ, услуг, на оплату труда, отчисления на социальные нужды, выдачу подотчетных сумм, выдачу авансов, оплату долевого участия в строительстве, оплату машин, оборудования и транспортных средств, финансовые вложения, выплату дивидендов и процентов, расчеты с бюджетом, оплату процентов по полученным кредитам и займам, прочие выплаты и перечисления).

IV. Остаток денежных средств на конец отчетного периода.

Сведения о движении денежных средств представляются в валюте Российской Федерации - рублях - по данным счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках». Движение денежных средств показывается по видам деятельности - текущей, инвестиционной, финансовой.

Под текущей деятельностью понимается деятельность организа ции по производству продукции, торговле, общественному питанию и т.п.

Инвестиционная деятельность связана с капитальными вложениями и долгосрочными финансовыми вложениями, а финансовая деятельность - с осуществлением краткосрочных финансовых вложений.

Отчет о движении денежных средств имеет важное значение для контроля за финансовой деятельностью организации. Справочны сведения отчета по наличному расчету, из них с применением конрольно-кассовых аппаратов, позволяют контролировать наличный поток денежных средств.

В соответствии с ПБУ 3/2000 начиная с отчетности за 2000 г в составе бухгалтерской отчетности раскрывается следующая информация о курсовых разницах:

- о величине курсовых разниц, отнесенных на счет учета финансовых результатов организации;
- о величине курсовых разниц, отнесенных на другие счета бухгалтерского учета;
- об официальном курсе ЦБ РФ на дату составления бухгалтерской отчетности.

13.11. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета денежных средств

№ п/п	*Операции*	*Корреспонди*	
		Дебет	*Кредит*

1)Поступили денежные средства от реализации продукции, основных средств, прочих активов

2)Поступили наличные деньги со счетов в банках

3)Возвращены в кассу излишне выплаченные суммы заработной платы, неизрасходованные подотчетные суммы

4)Поступили наличные деньги в погашение задолженности по материальному ущербу, по вкладам в уставный капитал организации, от квартиросъемщиков и по исполнительным документам

5)Выявлены излишки в кассе

6)Поступили наличные деньги в счет доходов будущих периодов (арендная плата авансом, плата за коммунальные услуги и т.п.)

7)Зачислены на счета учета денежных средств полученные краткосрочные и долгосрочные кредиты банков

8)Оплачены с расчетного счета расходы по приобретению оборудования, требующего монтажа, объектов основных средств, материалов, товаров, а также расходы основных и вспомогательных цехов общепроизводственного и общехозяйственного назначения, обслуживающих производств и хозяйств, будущих периодов, расходы по продаже, затраты по продаже готовой продукции, основных средств и прочих активов

№ л/л	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
9	Сданы из кассы денежные средства для зачисления на расчетный и валютный счета, для приобретения денежных документов и на денежные переводы		
10	Выданы из кассы заработная плата, подотчетные суммы, начисленные дивиденды сторонним работникам, суммы по исполнительным документам		
11	Оплачены из кассы некомпенсируемые расходы, связанные со стихийными бедствиями		
12	Выявлена при инвентаризации кассы недостача денежных средств и денежных документов		
13	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности по кредитам и заемным обязательствам		
14	Оплачены из кассы расходы, осуществленные за счет средств целевого назначения		
15	Выставлен аккредитив за счет собственных средств и кредитов банка		
16	Оплачена за счет аккредитивов задолженность поставщикам и другим кредиторам		
17	Неиспользованная сумма аккредитивов направлена на восстановление соответствующего счета		
18	Оплачена со специальных счетов задолженность перед бюджетом		

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций						
	1	2	3	4	5	6	7
Дебет	50,51,52, 55	50	50	50	50	50	50, 51 , 52, 55
Кредит	62, 76, 90, 91	51,52,55	70,71	73, 75, 76	91	98	66,67
Стороны счета	Номера операций						
	8	9	10	11	12	13	
Дебет	07,08,10, 15,20,23, 25, 26, 29, 97, 44, 90, 91	51,52,50, 57	70,71, 75,76	99	94	66,67	
Кредит	51	50	50	50	50	51	

Стороны	Номера операций						
	14	15	16	17	18		
Дебет	86	55	60,76	50,51,52, 66,67	68		
Кредит	50	50,51,52, 66,67	55	55	55		

13.12. Вопросы и задания

1. Какими документами оформляются кассовые операции?
2. Всегда ли обязательна на расходных кассовых ордерах под. пись руководителя?
3. Допускаются ли исправления в приходных и расходных кассовых ордерах?
4. Назовите основные особенности ведения кассовой книги.
5. Каким образом осуществляется учет денежных документов?
6. Какие субсчета открываются к счету 52 «Валютные счета»?
7. Открываются ли субсчета к счету 50 «Касса»?
8. Каким образом осуществляется учет переводов в пути?
9. На каких счетах учитывают курсовые разницы?
10. Что такое курсовая разница?
11. Составьте бухгалтерские записи по обязательной продаже валютной выручки.
12. Имеются ли различия в бухгалтерских записях по обязательной и свободной продаже иностранной валюты?
13. Составьте бухгалтерские записи по покупке иностранной валюты.
14. Какие разделы содержатся в отчете о движении денежных средств?
15. Какая информация о движении денежных средств должна раскрываться в бухгалтерской отчетности?

Глава 14 Учет финансовых вложений

14.1. Понятие и классификация финансовых вложений

В соответствии с ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений» к финансовым вложениям относятся:

- государственные и муниципальные ценные бумаги, ценные бумаги других организаций, в том числе долговые ценные бумаги, в которых дата и стоимость погашения определена (облигации, векселя);
- вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (в том числе дочерних и независимых хозяйственных обществ);
- вклады организации - товарища по договору простого товарищества;
- предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитные организации, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки право требования, и пр.

Для принятия к бухгалтерскому учету активов в качестве финансовых вложений необходимы следующие условия: наличие документов, подтверждающих право организации на финансовые вложения;

- переход к организации финансовых рисков, связанных с финансовыми вложениями (рисков изменения цены, неплатежеспособности, ликвидности и др.);
- способность приносить организации экономические выгоды в будущем. К финансовым вложениям не относятся:
- собственные акции, выкупленные организацией у акционеров;
- векселя, выданные организацией продавцу при расчетах за товары, работы и услуги;
- вложения в основные средства, нематериальные активы, а также в имущество, которое затем предоставляется во временное пользование третьим лицам.

Финансовые вложения классифицируют по различным признакам: в связи с уставным капиталом, по формам собственности, срокам, на которые они произведены, и др.

В зависимости от связи суставным капиталом различают финансовые вложения с целью образования уставного капитала и долговые.

К *вложениям с целью образования уставного капитала*
сят акции, вклады в уставные капиталы других организаций и стиционные сертификаты, подтверждающие долю участия в инвестиционном фонде и дающие право на получение дохода от ценны» бумаг, составляющих инвестиционный фонд.

К *долговым ценным бумагам* относят облигации, закладные, депозитные и сберегательные сертификаты, казначейские обязательства векселя.

По *формам собственности* различают государственные и негосударственные ценные бумаги.

В зависимости от срока, на который произведены финансовые вложения, они подразделяются на *долгосрочные* (когда установ-ленный срок их погашения превышает один год или вложения осуществлены с намерением получать доходы по ним более одного года) и *краткосрочные* (когда установленный срок их погашения не превышает одного года или вложения осуществлены без намерения получать доходы по ним более одного года).

Долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения учитывают на активном счете 58 «Финансовые вложения», к которому могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Паи и акции»;
- 2 «Долговые ценные бумаги»;
- 3 «Предоставленные займы»;
- 4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

По дебету счета 58 отражают финансовые вложения организации с кредита соответствующих счетов (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 10 «Материалы» и иных счетов). С кредита счета 58 списывают финансовые вложения на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Единицей бухгалтерского учета финансовых вложений может быть серия, партия и другая однородная совокупность финансовых вложений. Она выбирается организацией самостоятельно и должна обеспечить формирование полной и достоверной информации о наличии и движении финансовых вложений.

14.2. Оценка финансовых вложений

Первоначальная оценка. Финансовые вложения принимаются к учету по первоначальной стоимости. Первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных за плату, признается сумма фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством).

Фактическими затратами на приобретение ценных бумаг могут быть суммы, уплачиваемые в соответствии с договором продавцу, сум-

мы уплачиваемые специализированным организациям и иным лицам за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением ценных бумаг, вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, с участием которых приобретены ценные бумаги; расходы по уплате процентов по заемным средствам, используемым на приобретение ценных бумаг до принятия их к бухгалтерскому учету иные расходы, непосредственно связанные с приобретением ценных бумаг.

Фактические затраты по приобретению финансовых вложений определяются с учетом суммовых разниц, возникающих при оплате в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

Если по приобретенным ценным бумагам основную часть затрат составляют суммы, уплачиваемые по договору продавцу, то остальные затраты по приобретению ценных бумаг могут признаваться организацией в качестве операционных расходов, т.е. учитываться на счете 91 «Прочие доходы и расходы», а не на счете 58 «Финансовые вложения».

Первоначальной стоимостью перечисленных ниже финансовых вложений признается:

- по вкладам в уставный капитал организации - денежная оценка, согласованная учредителями (участниками организации);
- полученным безвозмездно - их рыночная стоимость на дату принятия к учету;
- внесенных в счет вклада организации - товарища по договору простого товарищества - их денежная оценка, согласованная товарищами в договоре простого товарищества;
- приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств неденежными средствами, - стоимость активов, переданных или подлежащих передаче организацией. При оплате финансовых вложений иностранной валютой их первоначальная стоимость определяется в рублях путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату принятия к учету.

Ценные бумаги, не принадлежащие организации, но находящиеся в ее пользовании или распоряжении в соответствии с условиями договора, принимаются к учету в оценке, предусмотренной в договоре.

Последующая оценка финансовых вложений. Первоначальная стоимость финансовых вложений, по которой они приняты к учету, может изменяться. Для целей последующей оценки финансовых вложений они разделяются на две группы: вложения, по которым может быть определена текущая рыночная стоимость (приобретение акций и др.);

- вложения, по которым рыночная стоимость не определяется (вклады в уставные капиталы других организаций, предоставленные займы, уступленная дебиторская задолженность, облигации и др.)

Финансовые вложения первой группы отражаются в бухгалтерской отчетности на конец отчетного периода по текущей рыночной стоимости путем корректировки их оценки на предыдущую отчетную дату. Такие корректировки могут производиться ежемесячно или ежеквартально. Результаты корректировки списываются на финансовые результаты коммерческой организации в качестве операционных доходов и расходов.

Финансовые вложения второй группы отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. При этом по долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной и номинальной стоимостью равномерно списывать на финансовые результаты.

Кроме того, по ценным долговым бумагам и предоставленным займам организации могут составлять расчеты их оценки по дисконтированной стоимости без осуществления записей в бухгалтерском учете.

Оценка финансовых вложений при их выбытии (погашении, продаже, безвозмездной передаче, передаче в счет вклада в уставный капитал другой организации и пр.).

Финансовые активы, по которым определяется текущая рыночная стоимость, оцениваются на момент выбытия, исходя из последней оценки.

Финансовые вложения, по которым текущая рыночная стоимость не определяется, в момент выбытия оценивают одним из следующих способов:

- по первоначальной стоимости каждой единицы учета;
- по средней первоначальной стоимости;
- по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений (способ ФИФО).

По первоначальной стоимости каждой единицы учета списывают вклады в уставные капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ), предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторскую задолженность, приобретенную на основании уступки права требования.

Ценные бумаги при их выбытии могут оцениваться по средней первоначальной стоимости, которая определяется по данным стоимости и количестве каждого вида ценных бумаг на начало месяца и поступившим в течение месяца ценным бумагам (табл. 14.1).

Таблица 14.1 рдСЧЕТ
СРЕДНЕЙ ПЕРВОНАЧАЛЬНОЙ СТОИМОСТИ ЦЕННОЙ БУМАГИ

Дата	*Приход*			*Расход*			Остаток		
	Количество, шт.	Цена за единицу, руб.	Сумма, тыс. руб.	*Количество, шт.*	*Цена за единицу, руб.*	Сумма, тыс. руб.	*Количество, шт.*	Цена за *единицу, руб.*	Сумма, тыс. руб.
Остаток на 1-е число	100	1000	100				100		
10	50	1040	52	70			80		
15	60	1050	63	100			40		
25	90	1100	99	-			130		
Итого:	300	1047	314	170	1047	178	130	1047	136

По данным приведенного примера средняя первоначальная стоимость одной ценной бумаги составила в данном месяце 1047 руб. (314000 руб.: 300 шт.). Стоимость выбывших ценных бумаг составила 178000 руб., а оставшихся на конец месяца - 136000 руб.

При использовании способа ФИФО выбывшие ценные бумаги (по данным приведенной таблицы) оценивают следующим образом:

100 шт. по 1000 руб. = 100000 руб.
50 шт. по 1040 руб. = 52000 руб.
20 шт. по 1050 руб. = 21000 руб.

Итого 170 шт. на 173000 руб.

Оставшиеся на конец месяца ценные бумаги оценивают следующим образом:
40 шт. по 1050 руб. = 42000 руб.
90 шт. по 1100 руб. = 99000 руб.

Итого 130 шт. на 141000 руб.

14.3. Учет доходов и расходов по финансовым вложениям

Доходы по финансовым вложениям признаются в качестве:
• доходов от обычных видов деятельности;
• операционных доходов.

В первом случае доходы отражаются по кредиту счета 90 «продажи», во втором случае - по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Например, в организациях, предметом деятельности которых является участие в уставных капиталах других организаций, начисление дохода (выручки) от ражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счет 90 «Продажи». Если предмет деятельности организаций иной, то начисление дохода по вкладам в уставный капитал другой организации отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Расходы по финансовым вложениям также могут признаваться в качестве:

- расходов по обычным видам деятельности;
- операционных расходов.

В первом случае они учитываются по дебету счета 90, во втором случае - по дебету счета 91.

Основная часть расходов, связанных с обслуживанием финансовых вложений (оплата услуг банка и депозитария за хранение финансовых вложений, предоставление выписки со счета депо и т.п.), признается в качестве операционных. Операционными признаются также расходы, связанные с предоставлением организацией займов другим организациям.

14.4. Обесценение финансовых вложений и создание резерва под обесценение

Под *обесценением финансовых вложений* понимают устойчивое существенное снижение их стоимости. Разница между учетной стоимостью финансовых вложений и суммой снижения их стоимости называется *расчетной стоимостью финансовых вложений.* Данный показатель исчисляют по тем финансовым вложениям, по которым не определяют текущую рыночную стоимость.

Устойчивое снижение стоимости финансовых вложений характеризуется наличием следующих условий:

- на отчетную дату и на предыдущую отчетную дату учетная стоимость финансовых вложений существенно превышает их расчетную стоимость;
- в течение отчетного года расчетная стоимость финансовых вложений существенно уменьшалась;
- на отчетную дату отсутствуют признаки существенного повышения расчетной стоимости.

Обесценение финансовых вложений происходит при появлении у организаций - эмитентов ценных бумаг признаков банкротства, совершении на рынке ценных бумаг сделок с ценными бумагами по цене, которая существенно ниже их стоимости, отсутствии или су-

щественном снижении поступлений от финансовых вложений и др. При возникновении указанных или подобных ситуаций организация бязана осуществлять проверку наличия условий устойчивого снижения стоимости финансовых вложений.

Если проверкой будет подтверждено устойчивое существенное снижение стоимости финансовых вложений, то на разницу между их учетной и расчетной стоимостью организация образует резерв под обесценение финансовых вложений.

Образование резерва отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений». Сумма резерва используется для формирования балансовой стоимости финансовых вложений, которая выступает как разница между учетной стоимостью и созданным резервом. Вместе с тем созданный резерв обеспечивает покрытие возможных убытков по операциям с финансовыми вложениями.

Проверка на обесценение финансовых вложений производится не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года при наличии признаков обесценения; она может производиться на отчетные даты промежуточной бухгалтерской отчетности.

Если по результатам проверки выявляется дальнейшее снижение расчетной стоимости финансовых вложений, то сумма созданного резерва соответственно увеличивается. При повышении расчетной стоимости финансовых вложений на сумму повышения уменьшают созданный резерв.

При этом дебетуют счет 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Аналогичная запись делается при списании с баланса финансовых вложений, по которым ранее были созданы соответствующие резервы. Аналитический учет по счету 59 «Резервы под обесценение финансовых вложений» ведется по каждому резерву.

Если до конца года, следующего за годом создания резерва под обесценение финансовых вложений, этот резерв в какой-либо части не будет использован, то неизрасходованные суммы присоединяются при составлении бухгалтерского баланса на конец года к финансовым результатам организации соответствующего года (дебетуют счет 59 и кредитуют счет 91).

14.5. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций

Вклады в уставные капиталы других организаций учитывают на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет I «Паи и акции».

Вклады могут быть внесены в денежной форме или в виде имущества. Переданное имущество оценивается по договоренности сторон на основе реальных рыночных цен.

Денежные вклады списывают с кредита счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счета 58. Валютные средства пересчитывают в рубли по официальному курсу ЦБ РФ, действую, щему на день передачи средств, независимо от суммы в рублях, зачисленной в уставный капитал проинвестированной организации.

При передаче имущества дебетуют счет 58 и кредитуют счета 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы» 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция».

Переданное имущество отражается на счете 58 в согласованной оценке. Со счетов 01 и 04 имущество списывается по остаточной стоимости. Одновременно сумму амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 и 04.

Со счетов 10, 20, 23, 29, 41, 43 имущество списывают по фактической себестоимости или в иной оценке, принятой организацией.

Разница между оценкой вклада, отраженной по счету 58, и стоимостью переданного имущества отражается на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в качестве операционного дохода или операционного расхода.

Пример.

Переданы в счет вклада в уставный капитал в согласованной оценке материалы на 100000 руб. и готовая продукция по 100000 руб. Стоимость материалов по учетным ценам - 80000 руб., а готовой продукции - 110000 руб.

Передача имущества оформляется следующими бухгалтерскими записями:

по материалам:

Дебет счета 58-100000 руб.

Кредит счета 10-80000 руб.

Кредит счета 91-20000 руб.

по готовой продукции:

Дебет счета 58 - 100000 руб.

Дебет счета 91 - 10000 руб.

Кредит счета 43 - 110000 руб.

Начисление доходов на вклады в уставные капиталы других организаций отражается по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

При поступлении доходов дебетуют счета 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» и кредитуют счет 76.

Организация может получить доходы от долевого участия в других организациях в форме продукции (работ, услуг) этих организаций. В этом случае начисление доходов оформляют уже указанной

бухгалтерской записью. Поступление дивидендов отражают по дебету следующих счетов:

- 08 «Вложения во внеоборотные активы» - на стоимость поступивших основных средств и оборудования к установке и нематериальных активов;
- 10 «Материалы» - на поступившие материалы и других счетов учета имущества с кредита счета 76.

Операции по возврату участнику его вклада в уставный капитал организации при ее ликвидации или выходе организации-вкладчика из состава ее участников в виде денежных средств или другого имущества отражаются по дебету счетов 50, 51, 52, 01, 04, 10, 41 и других счетов с кредита счета 58.

14.6. Учет финансовых вложений в ценные бумаги

Ценная бумага — это денежный документ, удостоверяющий имущественное право или отношение займа владельца документа к лицу, выпустившему такой документ.

В соответствии со ст. 143 ГК РФ к ценным бумагам относятся государственная облигация, облигация, вексель, чек, депозитный и сберегательный сертификаты, банковская сберегательная книжка на предъявителя, коносамент, акция, приватизационные ценные бумаги и другие документы, которые законами о ценных бумагах или в уста-, новленном ими порядке отнесены к числу ценных бумаг.

Оценка ценных бумаг

При оценке ценных бумаг учитывают следующие показатели:

- номинальная стоимость - сумма, обозначенная на бланке ценной бумаги. Суммарная стоимость всех акций по номинальной стоимости отражает величину уставного капитала организации;
- эмиссионная стоимость - цена продажи ценной бумаги при ее первичном размещении, которая может не совпадать с номинальной стоимостью. Разница между указанными видами оценки ценных бумаг, умноженная на их количество, составляет эмиссионный доход организации;
- курсовая (рыночная) стоимость - цена, определяемая как результат котировки ценных бумаг на вторичном рынке. Она отражает равновесие между совокупным спросом и предложением в определенном интервале времени;
- ликвидационная стоимость акций и облигаций - стоимость реализуемого имущества ликвидируемой организации в фактических ценах, выплачиваемая на одну акцию или облигацию;

- выкупная стоимость - сумма, выплачиваемая акционерным обществом за приобретение собственных акций или при досрочном погашении облигаций (стоимость так называемых «отзывных» акций и облигаций);
- балансовая стоимость акций - определяется по данным баланса делением собственных источников имущества на количество выпущенных акций;
- учетная стоимость - сумма, по которой ценные бумаги отражаются в балансе организации в данный момент времени. В соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета

и бухгалтерской отчетности финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Учет акций

Акция - это ценная бумага, подтверждающая внесение ее владельцем средств в уставный капитал акционерного общества, дающая право на получение дохода от его деятельности, распределение остатков имущества при ликвидации общества и, как правило, на участие в управлении этим обществом. Акции являются частными ценными бумагами, выпускаются только негосударственными организациями на длительный период и не имеют установленных сроков обращения.

Акции бывают именными и на предъявителя; обыкновенными и привилегированными.

Именные акции содержат имя собственника. Их движение отражают в книге регистрации акций с указанием в ней данных о каждой именной акции, времени ее приобретения и о количестве акций у отдельных акционеров.

По акциям на предъявителя в книге записывают только общее их количество.

Обыкновенные акции не дают владельцу преимущественных прав на получение дивидендов, но дают право голоса в акционерном обществе.

Привилегированные акции обеспечивают владельцу преимущественное право на получение дивидендов в форме гарантированного фиксированного процента, но не дают ему права голоса в акционерном обществе, если иное не предусмотрено уставом.

Размер дивидендов по обыкновенным акциям определяется один раз в год советом директоров акционерного общества, исходя из полученной прибыли и потребностей в ее использовании для развития акционерного общества, и утверждается собранием акционеров.

Учет движения акций осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 1 «Паи и акции».

Приобретение акций отражают по дебету субсчета 1 счета 58, а продажу - по кредиту указанного субсчета.

Купленные акции учитывают на счете 58 в сумме фактических затрат на их приобретение. Фактические затраты складываются из покупной цены и дополнительных расходов по приобретению акций. Покупная цена состоит из номинальной цены и суммы премии, уплачиваемой эмитенту, или скидки, предоставляемой эмитентом.

Акции могут оплачиваться в рублях, иностранных валютах, предоставлением имущества в собственность или пользование акционерного общества. При любой форме оплаты стоимость акций выражается в рублях.

Если акции оплачены не полностью, но инвестор имеет право на получение дивидендов и несет полную ответственность по этим вложениям, то акции приходуют по полной сумме фактических затрат. В дебет счета 58 относят оплаченную сумму с кредита денежных счетов и неоплаченную часть со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты за приобретенные акции». В этом случае в балансе приобретенные акции отражают также по фактическим затратам, а неоплаченную часть - по статье кредиторской задолженности.

В остальных случаях суммы, внесенные под подлежащие приобретению акции, учитывают по дебету счета 76, субсчет «Расчеты за приобретенные акции», с кредита денежных счетов 51 или 52. В балансе эти суммы отражают по статье дебиторской задолженности.

Ценные бумаги, полученные в качестве вклада в уставный капитал по стоимости, оговоренной в учредительных документах, приходуются по счету 58 с кредита счета 75 «Расчеты с учредителями».

Приобретенные акции хранят в депозитарии или кассе самой организации. В функции депозитария, как правило, входят хранение акций, получение дивидендов по ним и перепродажа по поручению владельца.

При хранении акций в кассе организации их записывают в специальном реестре (книге), составляемом в двух экземплярах (для кассира и бухгалтерской службы). В реестре указывают наименование эмитента каждой акции, ее номинальную цену, покупную стоимость, номер и серию, общее количество и дату покупки и продажи.

Акции относят к финансовым вложениям, по которым может определяться текущая рыночная стоимость. Для отражения текущей рыночной стоимости акций в отчетности на дату ее составления производят корректировку их оценки на предыдущую отчетную дату. Результаты корректировки отражают на счетах 58 «Финансовые вложения» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример. На начало года стоимость пакета акции составила 100000 руд
Текущая рыночная стоимость акций составила на конец кварталов:

I -90000руб.;
II - 105 000руб.;
III -110 000 руб.;
IV -112 000 руб.

В бухгалтерском учете ежеквартально будут произведены следующие бухгалтерские записи:

1)Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счета 10000 руб.

58 «Финансовые вложения» субсчет 1 «Паи и акции» } (100000 – 90000)

2) Дебет счета 58-1 Кредит счета 91 } 15000 (105000 – 90000)

3) Дебет счета 58-1 Кредит счета 91 } 5000 (110000 – 105000)

4) Дебет счета 58-1 Кредит счета 91 } 2000 (112000 – 11000)

Начисление дивидендов по акциям производится по дебету счета» 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумма начисленных дивидендов отличается от объявленной величины дивидендов на сумму налога на доходы, уплачиваемого в соответствии с действующим законодательством самим акционерным обществом при начислении дивидендов акционерам.

Поступившие дивиденды отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76, субсчет «Расчеты по дивидендам».

При операциях получения дивидендов в иностранной валюте возможно образование курсовой разницы вследствие разности рублевой оценки сумм дивидендов по курсу на дату принятия на учет по счету 76 и на дату фактического зачисления дивидендов на валютный счет организаций. Курсовые разницы относятся на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример.

Начислено дивидендов организации на сумму 15000 дол. США. Курс рубля по отношению к доллару составлял на дату начисления дивидендов 30 руб., а на день поступления дивидендов — 32 руб.

В этом случае начисление дивидендов в сумме 450000 руб. (15 тыс. дол. * 30) отражается по дебету счета 76, субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При зачислении дивидендов на валютный счет в дебете счета 52 отражают на сумму 480000 руб., по кредиту счета 76 - 450 000 руб. и по кредиту счета 91 - 30 тыс. руб. (курсовая разница).

Организация может получать дивиденды в форме продукции (работ, услуг) акционерного общества. В этом случае начисление дивидендов оформляют обычной бухгалтерской проводкой (дебет счета 76, кредит счета 91), а поступление дивидендов отражают по дебету счетов 08 «Вложения во внеоборотные активы» (на поступившие основные средства), 10 «Материалы» (на производственные запасы), 58 «финансовые вложения» (на новые акции акционерного общества) и других счетов с кредита счета 76.

Продажа акций оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы»	на продажную стоимость акций
Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы»	на балансовую стоимость
Кредит счета 58 «Финансовые вложения»	акций

Дополнительные расходы по продаже акций также списываются в дебет счета 91.

Разница между дебетовыми и кредитовыми оборотами счета 91 показывает финансовый результат от продажи акций. Эту разницу списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

При ликвидации акционерного общества, акции которого имеются в организации, производят такие же бухгалтерские записи, как и при продаже акций.

Собственные акции, выкупленные у акционеров, учитывают на счете 81 «Собственные акции (доли)» по фактическим затратам.

Учет долговых ценных бумаг

Долговые ценные бумаги - это обязательства, размещенные эмитентами на фондовом рынке для заимствования денежных средств. В отечественной практике к долговым ценным бумагам относят облигации, сберегательные и депозитные сертификаты, чеки и векселя.

Облигация - ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее владельцу номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента.

Облигации бывают следующих видов:

- государственные и частные (выпускаемые коммерческими банками, акционерными обществами и др.);
- именные и на предъявителя;
- процентные и беспроцентные;

- свободно обращающиеся и с ограниченным кругом обращения (облигации государственного валютного займа, некоторые частные облигации и др.).

Именные (зарегистрированные) облигации подлежат регистрации. Их владельцам выдается сертификат, свидетельствующий о праве лица на обладание указанными в нем долговыми обязательствами. Облигации на предъявителя специально не учитываются, проценты по ним получают по купонному листу, от которого отрезается соответствующий купон.

По *процентным* облигациям выплачивается доход в форме процента, владельцу беспроцентных облигаций предоставляется право на приобретение соответствующих товаров или услуг.

Депозитный сертификат - это письменное свидетельство кредитного учреждения о депонировании денежных сумм, удостоверяющее право владельца по истечении срока на суммы депозита и установленных процентов к нему.

Синтетический учет долговых ценных бумаг осуществляют на счете 58 «Финансовые вложения», субсчет 2 «Долговые ценные бумаги».

Приобретенные долговые ценные бумаги приходуют на счете 58 по фактическим затратам на их приобретение, состоящим из покупной цены и расходов по приобретению ценных бумаг.

По долговым ценным бумагам разрешается разницу между первоначальной и номинальной их стоимостью равномерно списывать на финансовые результаты в течение срока обращения этих ценных бумаг.

Операции по приобретению долговых ценных бумаг отражают на счете 58. Перечисление денежных средств на приобретенные ценные бумаги отражают по дебету указанного счета и кредиту денежных счетов (51 или 52).

При продаже облигаций с нарастающими процентами в дни, не совпадающие с днями выплаты процентов, покупатель и продавец разделяют соответствующие суммы. В этом случае покупатель уплачивает продавцу помимо рыночной стоимости облигации проценты, которые причитаются за период, прошедший с момента последней их выплаты. При этом сумму процентов целесообразно учитывать в составе расходов будущих периодов.

На счетах операции отражают следующим образом:

Дебет счета 58 - на рыночную стоимость облигаций

Дебет счета 97 — на проценты с момента последней их выплаты

Кредит счетов 51 или 52 - на покупную стоимость облигаций (рыночную плюс проценты).

При приобретении долговых ценных бумаг иностранных эмитентов затраты по их приобретению пересчитываются в рубли по валют-

ному курсу ЦБ, действовавшему в день совершения операции. Учет таких ценных бумаг ведется в двух валютах: в рублях и в валюте, в которой выражена номинальная цена долгового обязательства.

Порядок выплаты доходов по ценным бумагам определяется условиями их выпуска. По облигациям выплаты процентов осуществляются, как правило, два раза в год в определенном размере от номинальной их стоимости (с отделением соответствующего купона от облигации). По депозитным сертификатам проценты выплачиваются при предъявлении сертификатов к оплате.

Сумму начисленных процентов по долговым обязательствам отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно с начислением процентов часть разницы между первоначальной и номинальной стоимостью ценных бумаг относят на финансовый результат организации.

При этом если покупная стоимость приобретенных ценных бумаг выше их номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ценным бумагам дохода производят списание части разницы между покупной и номинальной стоимостью с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример.

Организация приобрела облигации на 60000 руб. при номинальной их стоимости в 50000 руб. Срок погашения облигаций наступает через 10 лет. Процент на облигации составляет 40% в год и выплачивается по окончании года.

Оприходование облигаций оформляется следующей проводкой:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения»
Кредит счета 51 «Расчетный счет» } 60000 руб.

По окончании года начислен доход на облигации в сумме 20000 руб. (50000 * 40%), разница между покупной и номинальной ценами облигаций составила 10 тыс. руб. (60000 - 50000), а в расчете на один год - 1000 руб. Разница между годовым доходом на облигации и годовой разницей между покупной и номинальной ценами составит 19000руб. (20000 - 1000).

По окончании года начисление дохода указанных разниц оформляется следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам», на сумму годового дохода (20000руб.)

Кредит счета 58 «Финансовые вложения» - на годовую часть разницы между покупной и номинальной ценами (1000 руб.)

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» - на разницу между доходом и годовой частью разницы (19000 руб.).

Начисленную сумму дохода (20000 руб.) зачисляют на расчетный счет с ко дита счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

В бухгалтерском балансе на начало следующего года стоимость облигаций будет отражена в сумме 59000 руб. (60000 - 1000).

Если покупная стоимость ценных бумаг ниже номинальной стоимости, то при каждом начислении причитающегося по ним дохода производят доначисление части разницы между покупной и номинальной стоимостью. При этом на сумму причитающегося дохода по ценным бумагам дебетуют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»; на часть разницы между покупной и номинальной стоимостью, приходящейся на данный период, дебетуют счет 58 «Финансовые вложения»; на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример.

Покупная цена приобретенных облигаций составила 40000 руб. при номинальной их стоимости в 50000 руб. Срок погашения облигации - 10 лет, годовой процент дохода - 40%.

Бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 58 «Финансовые вложения» } 40 000 руб.
Кредит счета 51 «Расчетный счет»

2) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на сумму годового дохода (20000 руб.) Дебет счета 58 «Финансовые вложения» на годовую часть разницы между покупной и номинальной ценами (1000 руб.)

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» на совокупную сумму дохода и части разницы между покупной и номинальной ценами (21 000 руб.)

3) Дебет счета 51 «Расчетный счет» на сумму дохода
Кредит счета 76 «Расчеты с разными } по облигациям
дебиторами и кредиторами» (20000 руб.)

При погашении или продаже ценных бумаг их списывают с кредита счета 58 «Финансовые вложения» в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» по их стоимости в момент продажи. Выручку от продажи ценных бумаг зачисляют на счета учета денежных средств с кредита счета 91. Прибыль и убыток от продажи ценных бумаг списывают со счета 91 «Прочие доходы и расходы» на счет 99 «Прибыли и убытки».

При операциях с ценными долговыми бумагами в иностранных валютах может возникать курсовая разница, если покупка и продажа пенных бумаг производятся по одной и той же валютной цене. Эта оазница списывается на счет 91.

14.7. Учет финансовых вложений в займы

По предоставленным займам текущая рыночная стоимость не определяется, и они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности по первоначальной стоимости. Организациям разрешается составлять расчет их оценки по дисконтированной стоимости. При этом записи в бухгалтерском учете не производятся.

Предоставленные другим организациям денежные и иные займы учитывают по дебету счета 58 «Финансовые вложения», субсчет 3 «Предоставленные займы», с кредита денежных и других счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.). Договор займа может быть возмездным (с уплатой процентов) и безвозмездным.

При договоре возмездного займа размер и порядок выплаты процентов определяются договором. Проценты по договору займа могут выплачиваться в согласованном сторонами порядке. Если такой порядок не оговорен, то проценты выплачиваются ежемесячно до дня фактического возврата займа.

При отсутствии в договоре прямых указаний о размере процентов их величина определяется существующей по местожительству либо местонахождению заимодавца банковской ставкой рефинансирования. В настоящее время в качестве такой ставки применяют единую учетную ставку ЦБ РФ по кредитным ресурсам, предоставляемым коммерческим банкам (ставка рефинансирования ЦБ РФ).

Начисление дивидендов по предоставленным займам отражают по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а поступление дивидендов - по дебету денежных счетов и кредиту счета 76.

Начисление и последующее получение дивидендов по займам в форме продукции (работ, услуг) отражают вначале по дебету счета 76 и кредиту счета 91, а затем по дебету счетов 08 (на стоимость поступивших основных средств), 10 (на стоимость поступивших материалов) и других счетов с кредита счета 76.

Возврат займов отражают по дебету денежных и других соответствующих счетов (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 41 «Товары» и др.) и кредиту счета 58.

Если заемщик не возвращает в срок сумму займа, то на эту сумму должны уплачиваться проценты, которые определяются исходя из учетной ставки банковского процента, существующей в месте жительства (для граждан) или в месте его нахождения (для юридического лица).

Суммы начисленных штрафных санкций отражают по дебету счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», Субсчет 2 «Расчеты по претензиям», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Для целей налогообложения суммы причитающихся штрафных санкций включаются в состав внереализационных доходов заимодавца только по мере их признания заемщиком или присуждения арбитражным судом.

Таким образом, при займе денежных средств заимодавец составляет следующие проводки:

1) Дебет счета 58 Кредит счета 51} (52, 50)	предоставление суммы займа
2) Дебет счета 76 Кредит счета} 91	начислены проценты по предоставленному займу
3) Дебет счета 51 (52,50) Кредит} счета 58	возвращены суммы займа
4) Дебет счета 51 Кредит счета} 76	получены проценты по займу
5) Дебет счета 76 Кредит счета} 91	начислены штрафные санкции за невозвращение в срок займа
6) Дебет счета 51 Кредит счета} 76	поступили суммы штрафов

При займе вещей, определенных родовыми признаками, в первой и третьей проводках вместо счетов учета денежных средств используют счета учета соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.). Соответствующие счета имущества вместо счетов учета денежных средств могут быть использованы и по четвертой проводке, если начисленные проценты по займам получены в виде имущества.

ГК РФ допускает возможность заключения договора целевого займа, устанавливающего условие использования полученных средств на строго определенные цели (ст. 814).

По целевому займу в договоре должны быть определены:

- конкретные цели использования полученного займа;
- меры конкретного контроля заимодавца за целевым использованием переданных денежных средств или другого имущества (предоставление заимодавцу заемщиком определенных документов, финансовых отчетов и т.п.).

14.8. Учет операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества

Понятие договора простого товарищества

В соответствии с гражданским законодательством совместная деятельность без создания для этой цели юридическою лица осуществляется на основе договора простого товарищества между ее участниками. По договору о простом товариществе стороны (участники) обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей законодательным актам Российской Федерации.

Договором определяются:

- участник, который осуществляет ведение общих дел;
- размеры денежных и имущественных взносов каждым участником;
- порядок распределения между участниками результатов совместной деятельности.

Участник, которому поручено ведение общих дел, действует на основании доверенности, выданной остальными участниками договора.

Имущество, объединенное участниками договора для совместной деятельности, учитывают на отдельном (обособленном) балансе у участника, которому поручено ведение общих дел.

Данные отдельного (обособленного) баланса в баланс предприятия-участника, ведущего общие дела, не включаются.

Участник, ведущий общие дела, составляет и предоставляет участникам договора о простом товариществе информацию, необходимую им для формирования отчетной, налоговой и иной документации в порядке и сроки, оговоренные договором.

Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора о простом товариществе осуществляется в порядке, предусмотренном договором.

Каждый участник включает свою долю прибыли, полученную в результате совместной деятельности, в состав внереализационных доходов при формировании финансовых результатов.

Отражение участниками договора о простом товариществе операций, связанных с его выполнением

Стоимость передаваемого имущества участниками подлежит отражению на балансе как краткосрочные или долгосрочные финансовые вложения в зависимости от срока, на который заключен договор о совместной деятельности (счет 58 «Финансовые вложения»).

К счету 58 вводится отдельный субсчет 4 «Вклады по договоп простого товарищества», внутри которого ведется аналитический учет по каждому договору и видам взносов.

По дебету счета 58 показывается стоимость передаваемого имущества в оценке, предусмотренной в договоре, в корреспонденции с кредитом счетов 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы» и других счетов.

Сумму начисленной амортизации по основным средствам и нематериальным активам списывают соответственно с дебета счета 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» в кредит счетов 01 и 04.

Если балансовая оценка имущественных взносов у участника отличается от оценки, установленной по договору, то полученная разница относится на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Подтверждением получения взносов по совместной деятельности для участников является авизо об оприходовании имущества участников, ведущих общие дела, или первичный учетный документ о получении имущества (копия накладной, квитанция к приходному кассовому ордеру др.).

Вложения вклада по договору простого товарищества денежными средствами отражают по дебету счета 58 с кредита счетов по учету денежных средств.

Прибыль, убыток и другие результаты совместной деятельности, распределяемые между участниками, учитывают в следующем порядке:

- прибыль - по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении участниками средств в размерах, определенных в соответствии с договором, задолженность списывают с кредита счета 76 в корреспонденции со счетами счета денежных средств (51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 50 «Касса» и т.д.);
- убытки - по Дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 76.

По мере перечисления участниками средств соответствующих источников для погашения полученного убытка участнику, ведущему общие дела, задолженность со счета 76 списывается в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Каждый товарищ включает свою долю прибыли, подлежащую получению в результате совместной деятельности, в состав операционных доходов при формировании финансового результата.

При прекращении совместной деятельности оставшееся имущество и денежные средства распределяются участниками в соответствии с условиями договора о простом товариществе и используются последними в первую очередь для закрытия счета 58.

По мере поступления имущества дебетуют счета учета ценностей (объекты основных средств, товары, материалы, денежные средства и пр.) и кредитуют счет 58, субсчет 4 «Вклады по договору простого товарищества».

Если по условиям договора простого товарищества предусмотрено вознаграждение участникам за переданное в общее владение или пользование имущество, а также если им причитается по результатам раздела имущества сверх величины вклада, то на сумму вознаграждения и превышения вклада дебетуют счет 76 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По мере получения вознаграждения и имущества или денежных средств сверх величины вклада дебетуют счета учета объектов имущества и денежных средств и кредитуют счет 76. По оприходованному после раздела амортизируемому имуществу амортизация начисляется в общеустановленном порядке.

Отражение участником, ведущим общие дела по договору о простом товариществе, операций, связанных с выполнением своей уставной деятельности

Участник, ведущий общие дела, обеспечивает отдельный учет операций по договору о простом товариществе и связанных с выполнением своей уставной деятельности.

Денежные или иные имущественные взносы участников договора отражают по дебету счетов учета соответствующих ценностей (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) и кредиту счета 80 «Уставный капитал».

Для каждого договора о простом товариществе должен быть открыт отдельный субсчет, внутри которого ведется аналитический учет по каждому участнику договора.

Учет имущества, внесенного участниками по договору о совместной деятельности, осуществляется в оценке, предусмотренной в договоре, на основании первичных учетных документов об оприходовании имущества.

Приобретенное или созданное в ходе совместной деятельности имущество отражают в учете в сумме фактических затрат на его приобретение, изготовление и др.

Учет приобретения или создания новых объектов основных средств, нематериальных активов и других долгосрочных вложений, осуществляемых за счет дополнительных взносов участников, ведется в установленном порядке и осуществляется за счет дополнительных перечислений денежных средств товарищей согласно принятым решениям.

Поступившие денежные средства отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 80.

Начисление амортизации по основным средствам и нематериальным активам осуществляется в порядке, установленном Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности (4) вне зависимости от фактического срока их использования и применяемых ранее методов начисления амортизации до заключения простого товарищества.

По окончании отчетного периода выявленный на счете 99 «Прибыли и убытки» финансовый результат подлежит списанию на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Распределение прибыли, убытков и других результатов совместной деятельности между участниками договора простого товарищества отражают в бухгалтерском учете в следующем порядке:

- прибыль — по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетом 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 2 «Расчеты по выплате доходов». При перечислении участниками сумм, причитающихся согласно договору, задолженность со счета 75-2 списывают в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств;
- убыток - по дебету счета 75-2 и кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», а по мере погашения участниками полученного убытка - по дебету счетов учета денежных средств в корреспонденции со счетом 75-2. Если договором простого товарищества предусмотрено распределение других результатов совместной деятельности, например готовой продукции, то списание готовой продукции со счета 43 «Готовая продукция» в порядке ее распределения между участниками договора осуществляется с использованием счета 90 «Продажи».

По окончании срока договора простого товарищества оставшееся имущество и денежные средства распределяют в соответствии с условиями договора между участниками.

Возврат денежных средств, внесенных участниками в качестве первоначальных и дополнительных взносов, показывают по дебету счета 80 «Уставный капитал» в корреспонденции с кредитом счетов учета денежных средств.

Возврат имущества, причитающегося каждому участнику в соответствии с условиями договора простого товарищества, отражают по дебету счета 80 «Уставный капитал» и кредиту счетов учета имущества (01, 04, 10, 40, 41 и др.).

Сумму амортизации по основным средствам и нематериальным активам, начисленной за период совместной деятельности, списывают с дебета счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация нематериальных активов» соответственно в кредит счетов 01 и 04.

Аналитический учет по счету 80 «Уставный капитал» ведется по каждому договору простого товарищества и каждому участнику договора.

14.9. Учет финансовых векселей

В тех случаях, когда организации приобретают векселя как объект финансовых вложений, их учет осуществляется в соответствии с порядком, установленным для учета ценных бумаг.

Приобретенные финансовые векселя учитывают на счете 58 «Финансовые вложения».

Финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора.

Переход права собственности на финансовые векселя с банковским индоссаментом происходит в момент вручения векселя, а на векселя, передаваемые с именным индоссаментом, - в момент передачи векселя с совершенным на нем именным индоссаментом. Документами, подтверждающими переход права собственности на векселя, могут служить акты передачи векселей или сами векселя.

Проценты по финансовому векселю могут включаться в его номинальную цену или оплачиваться сверх номинальной цены.

В первом случае предъявленные к платежу финансовые векселя списывают со счета 58 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные по векселю платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91.

При оплате процентов по финансовому векселю сверх номинальной цены полученные суммы процентов отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Предъявленные затем к оплате финансовые векселя списывают со счета 58 в дебет счета 91. Финансовый результат от операции с финансовыми векселями списывают со счета 91 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовые векселя, как и другие ценные бумаги, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг.

14.10. Аналитический учет финансовых вложений

Аналитический учет финансовых вложений должен обеспечить информацию по единицам учета данных вложений и организациям, в которых осуществлены эти вложения. По государственным ценным бумагам и ценным бумагам других организаций в аналитическом учете в обязательном порядке формируется следующая информация: наименование эмитента и название ценной бумаги, номер, серия, номи-

нальная цена, цена покупки, расходы, связанные с приобретение общее количество, дата покупки, продаж или иного выбытия, хранения.

Построение аналитического учета финансовых вложений но также обеспечить возможность получения данных о долгосрочных и краткосрочных вложениях.

Учет финансовых вложений в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгад. терская отчетность, ведется на счете 58 «Финансовые вложения» обособленно.

Все ценные бумаги, хранящиеся в организации, должны быть описаны в Книге учета ценных бумаг, которая должна иметь следующие реквизиты: наименование эмитента; номинальная цена ценной бумаги; покупная стоимость; номер, серия и др.; общее количество; дата покупки; дата продажи. Книга учета ценных бумаг должна быть сброшюрована, скреплена печатью организации и подписями руководителя и главного бухгалтера, страницы пронумерованы. Исправления в Книгу учета ценных бумаг могут вноситься лишь с разрешения руководителя и главного бухгалтера с указанием даты внесения исправлений.

В случае ведения Книги учета ценных бумаг с помощью средств вычислительной техники информация может формироваться в виде выходного документа на машиночитаемых носителях. Распечатка информации с машиночитаемых носителей осуществляется по мере необходимости или по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры, но не реже одного раза в год.

Ответственность за организацию хранения Книги учета ценных бумаг несет руководитель организации.

При хранении бланков (сертификатов) ценных бумаг в депозитарии они продолжают числиться в бухгалтерском учете у организации-владельца с указанием в аналитическом учете реквизитов депозитария, которому они переданы на хранение. Начисление расходов по оплате услуг депозитариев отражается по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов учета расчетов, а при перечислении депозитарию указанных сумм - по дебету счетов учета расчетов и кредиту счетов учета денежных средств.

14.11. Инвентаризация финансовых вложений

При инвентаризации финансовых вложений проверяют фактические затраты в ценные бумаги и уставные капиталы других организаций, а также предоставленные другим организациям займы.

При проверке фактического наличия ценных бумаг устанавливается:

- правильность оформления ценных бумаг;
- реальность стоимости учтенных на балансе ценных бумаг;
- сохранность ценных бумаг (путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета);
- своевременность и полнота отражения в бухгалтерском учете полученных доходов по ценным бумагам.

При хранении ценных бумаг в организации их инвентаризация проводится одновременно с инвентаризацией денежных средств в кассе.

Инвентаризация ценных бумаг проводится по отдельным эмитентам с указанием в акте названия, серии, номера, номинальной и фактической стоимости, сроков гашения и общей суммы. Реквизиты каждой ценной бумаги сопоставляются с данными описей (реестров, книг), хранящихся в бухгалтерии организации.

Инвентаризация ценных бумаг, сданных на хранение в специальные организации (банк-депозитарий, т.е. специализированное хранилище ценных бумаг, и др.), заключается в сверке остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета организации, с данными выписок этих специальных организаций.

Финансовые вложения в уставные капиталы других организаций, а также займы, предоставленные другим организациям, при инвентаризации должны быть подтверждены документами.

Выявленные при инвентаризации неучтенные ценные бумаги приходуются по дебету счета 58 «Финансовые вложения» с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи и потери от порчи ценных бумаг списывают со счета 58 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Некомпенсируемые потери ценных бумаг, связанные со стихийными бедствиями, пожарами и т.п., списывают с кредита счета 58 в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

14.12. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности

Сведения о долгосрочных и краткосрочных финансовых вложениях на начало и конец отчетного года по основным их видам (паи и акции других организаций, облигации и другие долговые обязательства, предоставленные займы, прочие финансовые вложения) приведены в разделе 5 «Финансовые вложения» Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Кроме того, в отчете о движении денежных средств (ф. № 4) содержатся данные о поступлении денежных средств по дивидендам

и процентам по финансовым вложениям и расходе денежных средств на финансовые вложения и на выплату дивидендов и процентов по ценным бумагам.

Информация о процентах к получению и уплате и доходах от уч стия в организациях содержится в разделе II «Операционные доходы и расходы» Отчета о прибылях и убытках (ф. № 2).

В соответствии с ПБУ 19/02 в бухгалтерской отчетности финал-совые вложения отражаются с разделением на краткосрочные и долгосрочные.

Кроме того, в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию следующая информация:

- о способах оценки финансовых вложений при их выбытии по группам (видам) и о последствиях изменения способов оценки;
- о стоимости финансовых вложений, по которым можно опреде-лить текущую рыночную стоимость, и о финансовых вложениях, по которым текущая рыночная стоимость не определяется;
- о разнице между текущей рыночной стоимостью на отчетную дату и предыдущей оценкой соответствующих финансовых вложений;
- по долговым ценным бумагам — о разнице между их стоимостью в течение их срока обращения;
- о стоимости и видах ценных бумаг и иных финансовых вложениях, обремененных залогом и переданных другим организациям и лицам;
- по долговым ценным бумагам и предоставленным займам — данные об их оценке по дисконтированной стоимости, величине данной стоимости, способах дисконтирования;
- о резерве под обесценение финансовых вложений с указанием вида финансовых вложений, величины резерва, созданного в отчетном году и признанного операционным доходом отчетного периода, сумм, использованных в отчетном году.

14.13. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям финансовых вложений

№ п/п	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
1	Переданы в счет вклада в уставный капитал другой организации основные средства в. договорной оценке: на согласованную стоимость на остаточную стоимость на разницу между согласованной стоимостью и остаточной (первая выше)		

Операции	*Корреспондирующие счета*	
	Дебет	*Кредит*
2)Списана амортизация по переданным основным средствам		
3)Начислено за доставку основных средств, переданных в счет вклада в уставный капитал		
4)Списан финансовый результат от передачи основных средств в счет вклада в уставный капитал другой организации:		
прибыль		
убыток		
5)Начислен и получен доход от долевого участия в другой организации (по переданным основным средствам)		
6)Приобретены государственные облигации по цене выше номинальной стоимости		
7)Начислен доход на облигации по окончании года		
8)Списана часть разницы между стоимостью приобретения облигаций и номинальной стоимостью		
9)Приобретены облигации по цене ниже номинальной		
10)Начислен годовой доход по облигациям		
11)Доначислена годовая часть разницы между покупной и номинальной ценами		
12)Приобретены акции в иностранной валюте		
13)Начислены дивиденды по акциям в иностранной валюте		
14)Поступили дивиденды по акциям в иностранной валюте		
15)Отражена курсовая разница, возникшая вследствие разности рублевой оценки дивидендов на момент начисления и поступления		
16)Реализованы акции по продажной цене		
17)Списана балансовая стоимость		
18)Отражены расходы по продаже акций		
19)Списан финансовый результат от продажи акций:		
прибыль		
убыток		
20)Предоставлены займы другим организациям		
21)Начислены проценты по предоставленным займам		
22)Возвращены ранее выданные займы		
23)Предоставлены займы в натуральной форме		
24)Отражен возврат займов в натуральной форме		

Проверка выполнения задания

Стороны счета	Номера операций						
	1	2	3	4	5	6	*7*
Дебет	58	02	91	91,99	76,51	58,76	76
Кредит	01,91	01	76	99,91	91,76	76,51	91
Стороны счета	Номера операций						
	8	*9*	10	11	12	13	
Дебет	91	58,76	76	58	5876	76	
Кредит	58	76,51	91	91	7652	91	
Стороны счета	Номера операций						
	14	15	16	17	18	19	
Дебет	52	76	76	91	91	91,99	
Кредит	76	91	91	58	51,76	99,91	
Стороны счета	Номера операций						
	20	21	22	23	24		
Дебет	56	76	50,51, 52	58	07, 10, 41 и др.		
Кредит	50,51, 52	91	58	07, 10, 41 и др.	58		

14.14. Вопросы и задания

1. Что такое финансовые вложения?
2. Каковы условия принятия активов в качестве финансовых вложений?
3. В какой оценке принимают к учету финансовые вложения?
4. По каким видам финансовых вложений определяют текущую рыночную стоимость?
5. По каким видам финансовых вложений текущая рыночная стоимость не определяется?
6. Каким образом оценивают финансовые вложения при их выбытии?
7. На каких счетах учитывают доходы и расходы по финансовым вложениям?
8. Что понимают под обесценением финансовых вложений?
9. Каковы особенности учета вкладов в уставные капиталы других организаций?
10. Каков порядок определения текущей рыночной стоимости по акциям?
11. Назовите основные особенности учета финансовых вложений в займы.

12. Какими бухгалтерскими записями оформляют операции по вкладам и получению доходов участники договора о простом товариществе?

13. Каким образом учитывает участник, ведущий общие дела по договору простого товарищества, имущественные взносы участников?

14. Изложите порядок аналитического учета финансовых вложений.

15. Какая информация по финансовым вложениям подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности?

Глава 15 Учет расчетов

15.1. Безналичные формы расчетов

Денежные расчеты осуществляются организацией либо наличными деньгами, либо в виде безналичных платежей.

Безналичные расчеты осуществляют посредством безналичных перечислений по расчетным, текущим и валютным счетам клиентов в банках, системы корреспондентских счетов между различными банками, клиринговых зачетов взаимных требований через расчетные палаты, а также с помощью векселей и чеков, заменяющих наличные деньги. Безналичные расчеты осуществляются в основном через банковские, кредитные и расчетные операции. Их применение позволяет существенно снизить расходы на денежное обращение, сокращает потребность в наличных денежных средствах, обеспечивает их более надежную сохранность.

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

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

В зависимости от местонахождения поставщика и покупателя безналичные расчеты разделяют на иногородние и одногородние (местные).

Иногородними называют расчеты между организациями, обслуживаемыми учреждениями банка, находящимися в разных населенных пунктах, а одногородними - расчеты между организациями, обслуживаемыми одним или несколькими учреждениями банка, находящимися в одном населенном пункте.

Формы безналичных расчетов определены ст. 862 ГК РФ и Положением ЦБ РФ (37):

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по инкассо;
- расчеты по аккредитиву;
- расчеты чеками.

Формы безналичных расчетов избираются организациями само-оятельно и предусматриваются в договорах, заключаемых органи-пиями с банками. В рамках безналичных расчетов в качестве участников расчетов рассматриваются плательщики и получатели средств (взыскатели), а также обслуживающие их банки и банки-корреспонденты.

Все операции по банковским счетам осуществляются только на основании расчетных документов. Расчетный документ - это оформленное на бумажном носителе или в электронном виде распоряжение:

- плательщика - о списании денежных средств со своего счета и перечислении их на счет получателя;
- получателя - о списании денежных средств со счета плательщика и перечислении на счет, указанный покупателем.

В Положении ЦБ РФ изложены требования к оформлению расчетных документов на бумажных носителях информации: расчетные документы (кроме чеков) заполняются только на пишущей машинке или ЭВМ шрифтом черного цвета; заполнение чеков производится автоматической ручкой, чернилами черного или синего цвета или на пишущей машинке шрифтом черного цвета; не допускаются исправления, подчистки, помарки, а также использование корректирующих жидкостей; расчетные документы должны содержать обязательные реквизиты, установленные Положением, и др.

Расчетные документы должны быть представлены в банк в течение 10 календарных дней, не считая дня выписки расчетного документа. В банк представляется столько экземпляров расчетных документов, сколько необходимо для всех участников расчетов. Копии расчетных документов могут быть изготовлены с применением копировальной бумаги, множительной техники или ЭВМ.

Первый экземпляр расчетного документа (кроме чека) подписывают два уполномоченных лица (или одно лицо, если в организации отсутствует лицо с правом второй подписи). Кроме того, на документе ставится оттиск печати.

Порядок оформления, приема, обработки электронных расчетных Документов и осуществления расчетов с их использованием регулируется не Положением, а другими нормативными актами ЦБ РФ, а также договорами банков с клиентами.

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

Расчеты платежными поручениями являются наиболее распространенной формой расчетов.

Платежными поручениями могут производиться перечисления денежных средств:

- за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
- в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
- в целях возврата размещения кредитов и займов, депозитов и уплаты процента по ним;
- по распоряжению физических лиц или в пользу физических лиц;
- в других целях, предусмотренных законодательством или договором.

В соответствии с условиями основного договора платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров работ, услуг или для осуществления периодических платежей. Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счет плательщика. При отсутствии или недоста-точности денежных средств на счете плательщика платежные поручения оплачиваются по мере поступления средств в очередности установленной законодательством.

Расчеты по инкассо - это банковская операция, посредством которой банк по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа.

Расчеты по инкассо производятся на основании платежных требований и инкассовых поручений.

Платежные требования применяются при расчетах за товары (работы, услуги), а также в иных случаях, предусмотренных договором плательщика с его контрагентом.

Платежное требование является расчетным документом, содержащим требование кредитора (получателя средств) по основному договору к должнику (плательщику) об уплате определенной денежной суммы через банк.

Расчеты посредством платежных требований могут осуществляться с предварительным акцептом и без акцепта плательщика. Срок для акцепта платежных требований определяется сторонами по основному договору (но не менее пяти рабочих дней). При отсутствии в договоре такого срока сроком для акцепта считаются пять рабочих дней.

Плательщик вправе отказаться полностью или частично от акцепта платежного требования по основаниям, предусмотренным в договоре.

Плательщик имеет право отказаться от акцепта счета в полной сумме в случае отгрузки поставщиком продукции незаказанной, недоброкачественной, нестандартной, некомплектной, досрочной поставки товаров или досрочного оказания услуг, предъявления поставщиком бестоварного требования, отсутствия утвержденных или согласованных в установленном порядке цен на товары и услуги и др. Частичный отказ от акцепта может быть при нарушении поставщиком цен, скидок, допущении арифметических ошибок в требовании

или товарно-транспортном документе, поступлении части незаказанной недоброкачественной, нестандартной продукции и др.

Отказ плательщика от оплаты платежного требования оформляется заявлением об отказе от акцепта установленной формы, которое оставляется в трех экземплярах. Первый и второй экземпляры заяв-еняя оформляются подписями соответствующих должностных лиц оттиском печати плательщика.

При полном отказе от акцепта платежное требование в тот же день возвращается банку-эмитенту вместе со вторым экземпляром заявления об отказе от акцепта для возврата получателю средств.

Первый экземпляр заявления вместе с копией платежного требования остается в банке плательщика, а третий экземпляр заявления возвращается плательщику.

При частичном отказе от акцепта платежное требование оплачивается в сумме, акцептованной плательщиком. Первый экземпляр заявления об отказе от акцепта вместе с первым экземпляром платежного требования остаются в банке плательщика, второй экземпляр заявления направляется в банк эмитента, а третий экземпляр возвращается плательщику.

Ответственность за необоснованный отказ от оплаты платежных требований несет плательщик.

При неполучении в установленный срок заявления с отказом от акцепта платежных требований банк плательщика возвращает платежное требование в банк получателя с записью на обратной стороне «Не получено согласие на акцепт».

Схема документооборота при расчете платежными требованиями с использованием предварительного акцепта приведена на рис. 15.1.

Достоинством акцептной формы расчетов платежными требованиями является то, что она позволяет плательщику контролировать соблюдение поставщиком условий, предусмотренных договорами. Ее недостаток заключается в сравнительно медленном поступлении средств на счет поставщика (пять дней на акцепт и двойной срок почтового пробега).

Расчеты платежными требованиями, оплачиваемыми в безакцептном порядке, производятся, как правило, на основании соответствующих законов. В этом случае получатель должен указать в платежном требовании номер, дату принятия и название соответствующего закона. Как правило, со счетов плательщика без акцепта оплачивают требования за газ, воду, электрическую и тепловую энергию, канализацию, пользование телефоном, почтово-телеграфные и некоторые Другие услуги.

Расчеты инкассовыми поручениями. Инкассовое поручение является расчетным документом, на основании которого производится

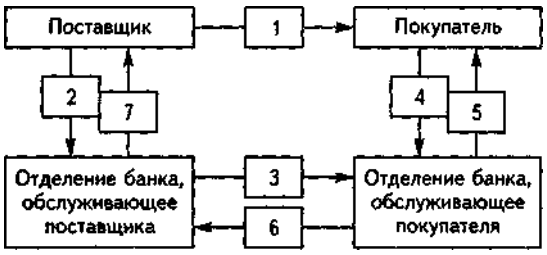


Рис. 15.1. Документооборот при расчете платежными требованиями:
1 - отправка документов, подтверждающих отгрузку товара;
2 - сдача платежного требования в четырех или трех экземплярах на инкассо; 3 - отправка платежного требования в двух экземплярах учреждению банка плательщика; 4 - извещение покупателя о поступлении платежного требования-поручения; 5 - отправка покупателю оплаченного платежного требования-поручения; 6 - извещение об оплате покупателем счета; 7 - перечисление платежа за счет поставщика и извещение об этом поставщика

списание денежных средств со счетов плательщика в бесспорном порядке.

Инкассовые поручения применяются:

- если бесспорный порядок взыскания установлен соответствующими законами;
- для взыскания по исполнительным документам;
- в случаях, предусмотренных сторонами по основному договору.

Инкассовое поручение составляется по установленной Положением ЦБ РФ (37) форме. В поручении должна быть сделана ссылка на соответствующий закон, исполнительный документ или договор. К поручению должен быть приложен подлинник исполнительного документа или его дубликат.

При отсутствии и недостаточности денежных средств на счете плательщика инкассовое поручение исполняется по мере поступления денежных средств в очередности, установленной законодательством.

Банки приостанавливают списание денежных средств в бесспорном порядке в следующих случаях:

- по решению органа, осуществляющего контрольные функции в соответствии с законодательством, о приостановлении взыскивания;
- при наличии судебного акта о приостановлении взыскания;
- по иным основаниям, предусмотренным законодательством.

При расчетах платежными поручениями и расчетах по инкассо расчеты у поставщиков отражают как продажу продукции, т.е. с применением счетов 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и др. Покупатель использует сче-

та 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетные счета» и др.

Аккредитивная форма расчетов применяется в двух случаях:
когда она установлена договором и когда поставщик переводит покупателя на эту форму расчетов в соответствии с положениями о поставках продукции производственно-технического назначения и товаров народного потребления.

Особенность аккредитивной формы расчетов состоит в том, что оплату платежных документов производят по месту нахождения поставщика сразу после отгрузки им продукции.

Аккредитив - это условное денежное обязательство, принимаемое банком-эмитентом по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку произвести такие платежи.

Банки могут открывать следующие виды аккредитивов:

- покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные);
- отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого* аккредитива банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива.

При открытии *непокрытого* аккредитива банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива в порядке, определенном соглашением между банками.

Отзывным является аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств. Безотзывный аккредитив может быть отменен только с согласия получателя средств.

Порядок расчетов по аккредитиву устанавливается в основном договоре, в котором отражаются основные условия (наименование банков, получатель средств, сумма аккредитива, его вид, сроки действия, способ извещения получателя средств об открытии аккредитива, полный перечень и точная характеристика документов, представляемых получателем средств, и др.).

Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств. Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт Уполномоченного плательщиком лица. Форма аккредитива установлена Положением ЦБ РФ.

Выплаты по аккредитиву производят в течение срока его действия в банке поставщика в полной сумме аккредитива или по частям про-

тив представленных поставщиком реестров счетов и транспорт^, или приемо-сдаточных документов, удостоверяющих отгрузку товап$_{а}$ Реестры счетов должны сдаваться поставщиком в обслуживающее ег$_{0}$ учреждение банка, как правило, на следующий день после отгрузки(отпуска) товара.

Схема документооборота при покрытом аккредитиве представлена на рис. 15.2.

Аккредитив учитывают на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы».

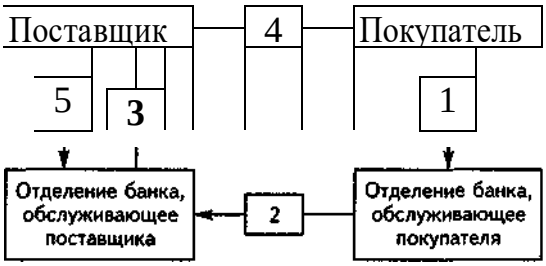


Рис. 15.2. Документооборот при аккредитивной форме расчетов: 1 — аккредитивное заявление; 2 — поручение об открытии аккредитива; 3 — извещение об открытии аккредитива; 4 — отгрузка продукции и отправка соответствующих документов; 5 — предъявление реестра счетов для немедленной оплаты

Аккредитив может быть выставлен за счет собственных средств и за счет банковского кредита. В первом случае выставление аккредитива оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»

Кредит счета 52 «Расчетные счета».

Когда аккредитив выставляют за счет банковского кредита, составляют следующую запись:

Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 1

«Аккредитивы»

Кредит счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам».

Оплату счетов поставщиков с аккредитивного счета оформляют следующей записью:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» Кредит счета 55

«Специальные счета в банках», субсчет 1 «Аккредитивы»

Остаток неиспользованного аккредитива возвращают организации-покупателю и зачисляют на расчетный счет, если аккредитив вы-

выставлен за счет собственных средств, или перечисляют в погашение задолженности по ссуде, если аккредитив выставлен за счет банковского кредита.

К недостаткам аккредитивной формы расчетов следует отнести амораживание средств покупателей на период действия аккредитива до его фактического использования, а также возможность задержки отгрузки продукции поставщиком до поступления аккредитива. Вместе с тем она гарантирует немедленную оплату счетов поставщиков и способствует соблюдению расчетно-платежной дисциплины.

Расчеты чеками. Расчетный чек содержит письменное поручение владельца счета (чекодателя) обслуживающему его банку на перечисление указанной в чеке суммы денег с его счета на счет получателя средств (чекодержателя). Данная форма расчетов в последние годы все шире используется при одногородних расчетах (особенно для расчетов с транспортными организациями).

Порядок и условия использования чеков в платежном обороте регулируются ГК РФ, а в части, им не урегулированной, - другими законами и устанавливаемыми в соответствии с ними банковскими правилами.

Бланки чеков являются бланками строгой отчетности. Их хранение осуществляется в порядке, установленном нормативными актами ЦБ РФ.

В соответствии с Положением (37) для осуществления безналичных расчетов могут применяться чеки, выпускаемые кредитными организациями. Эти чеки могут использоваться клиентами данной кредитной организации, а также в межбанковских расчетах при наличии корреспондентских отношений. Вместе с тем они не могут применяться для расчетов через подразделения расчетной сети ЦБ РФ.

При поступлении товаров (оказании услуг) плательщик выписывает чек из книжки и передает представителю поставщика или подрядчика, который становится чекодержателем. Чекодержатель представляет выписанный чек в свое учреждение банка, как правило, на следующий день со дня выписки для зачисления денег на его расчетный счет.

Депонирование средств при выдаче чековых книжек у плательщика учитывается на счете 55 «Специальные счета в банках», субсчет 2 «Чековые книжки», с кредита счетов 51 «Расчетные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других подобных счетов. По мере оплаты задолженности чеками их списывают с кредита счета 55 в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и других подобных счетов.

15.2. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности Сроки расчетов и исковой давности

Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Под **дебиторской** понимают задолженность других организаций, работников и физических лиц данной организации (задолженность покупателей за купленную продукцию, подотчетных лиц за выданные им под отчет денежные суммы и др.). Организации и лица, которые должны, данной организации, называются дебиторами.

Кредиторской называют задолженность данной организации другим организациям, работникам и лицам, которые называются кредиторами.

Кредиторов, задолженность которым возникла в связи с покупкой у них материальных ценностей, называют поставщиками. Задолженность по начисленной заработной плате работникам организации, по суммам начисленных платежей в бюджет, внебюджетные фонды, в фонды социального назначения и другие подобные начисления называют обязательствами по распределению. Кредиторы, задолженность которым возникла по другим операциям, называют прочими кредиторами.

В бухгалтерском балансе дебиторская и кредиторская задолженности отражаются по их видам.

Дебиторская задолженность отражается в основном на счетах 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а кредиторская - на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

По истечении срока исковой давности дебиторская и кредиторская задолженности подлежат списанию. Общий срок исковой давности установлен в три года (3, ст. 196). Для отдельных видов требований законом могут быть установлены специальные сроки исковой давности, сокращенные или более длительные по сравнению с общим сроком.

Срок исковой давности начинает исчисляться по окончании срока исполнения обязательств, если он определен, или с момента, когда у кредитора возникает право предъявить требование об исполнении обязательства.

Дебиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на уменьшение прибыли или'-резерва сомнительных долгов.

Списание задолженности оформляется приказом руководителя и следующими бухгалтерскими записями:

а) Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» Кредит счетов 62, 76.

б) Дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» Кредит счетов 62, 76.

Списанная дебиторская задолженность не считается аннулированой. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 «Списанная в быток задолженность неплатежеспособных дебиторов» в течение пяти лег с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

При поступлении средств по ранее списанной дебиторской задолженности дебетуют счета учета денежных средств (50, 51, 52) и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно на указанные суммы кредитуют забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

Кредиторская задолженность по истечении срока исковой давности списывается на финансовые результаты и оформляется следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счетов 60,

76 Кредит счета 91.

15.3. Учет расчетов с покупателями и заказчиками

В настоящее время в бухгалтерском учете при отгрузке продукции покупателям возникающая ***дебиторская задолженность отражается по цене продажи продукции*** на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

На суммы оплаты за отгруженную продукцию, выполненные работы и оказанные услуги организация предъявляет расчетные документы покупателю или заказчику и производит следующую бухгалтерскую запись:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

Кредит счета 90 «Продажи».

При погашении покупателями и заказчиками своей задолженности они списывают ее с кредита счета 62 в дебет счетов денежных средств.

При продаже амортизируемого имущества, т.е. основных средств и Нематериальных активов, а также другого имущества (кроме готовой продукции и товаров) стоимость имущества по ценам продажи списывают в дебет счета 62 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Поступление платежей за проданное имущество отражают по дебету счетов по учету денежных средств (51,52, 50, 55) и кредиту счета 62.

На счете 62 отражают суммы полученных авансов и предварительной оплаты за поставленную продукцию (работы, услуги), а также возникающие суммовые и курсовые разницы.

Суммы полученных авансов и предварительной оплаты учиты$_{в}$ ют по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62. Пп этом суммы полученных авансов и предварительной оплаты учиты вают на счете 62 обособленно.

Положительные суммовые разницы, возникающие по обычньщ видам деятельности, отражают по дебету счета 62 и кредиту счета 90 «Продажи». Отрицательные суммовые разницы оформляют по эщц счетам сторнировочной записью.

Положительные курсовые разницы учитывают по дебету счета 62 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы», а отрицательные - по дебету счета 91 и кредиту счета 62.

Невостребованная в срок задолженность покупателей и заказчиков списывается с кредита счета 62 в дебет счета 63 «Резервы по сомнительным долгам» или счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Аналитический учет по счету 62 ведут по каждому предъявленному покупателем или заказчиком счету, а при расчетах в порядке плановых платежей — по каждому покупателю или заказчику. Построение аналитического учета должно обеспечить получение данных по покупателям и заказчикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; покупателям и заказчикам по не оплаченным в срок расчетным документам; авансам полученным; векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил; векселям, дисконтированным (учтенным) в банках; векселям, по которым денежные средства не поступили в срок.

Учет расчетов с покупателями и заказчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 62 обособленно.

В организациях, выполняющих работы долгосрочного характера (строительные, проектные, научные, геологические и т.п.), для учета расчетов с заказчиками может использоваться счет 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам».

Аналитический учет но счету 46 ведется по видам работ.

15.4. Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками

К поставщикам и подрядчикам относят организации, поставляющие сырье и другие товарно-материальные ценности, а также оказывающие различные виды услуг (отпуск электроэнергии, пара, воды, газа и др.) и выполняющие разные работы (капитальный и текущий ремонт основных средств и др.).

Расчеты с поставщиками и подрядчиками осуществляются после отгрузки ими товарно-материальных ценностей, выполнения работ или оказания услуг либо одновременно с ними с согласия организации или по ее поручению.

В настоящее время организации сами выбирают форму расчетов доставленную продукцию или оказанные услуги.

На предъявленные на оплату счета поставщиков кредитуют счет 60 «расчеты с поставщиками и подрядчиками» и дебетуют соответствующие материальные счета (10, И, 15 и др.) или счета по учету соответствующих расходов (20, 26, 97 и др.).

На счете 60 задолженность отражается в пределах сумм акцепта. При обнаружении недостач по поступившим товарно-материальным ценностям, несоответствия цен, обусловленных договором, и арифметических ошибок счет 60 кредитуют на соответствующую сумму в корреспонденции со счетом 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

Сумма НДС включается поставщиками и подрядчиками в счета на оплату и отражается у покупателя по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

Погашение задолженности перед поставщиками отражается по дебету счета 60 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52, 55) или кредитов банка (66, 67). Порядок бухгалтерских записей при погашении задолженности перед поставщиками зависит от применяемых форм расчетов.

Помимо указанных расчетов на счете 60. «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражают выданные авансы под закупаемое имущество, суммовые и курсовые разницы, а также прекращение обязательств.

Выданные авансы учитывают по дебету счета 60 с кредита счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Суммовые разницы по приобретенному имуществу после его при-ходования или выполненным работам (услугам) учитывают на счетах 60 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 и 91 в качестве операционных доходов и расходов в зависимости от значения курсовых разниц.

Прекращение обязательств (помимо надлежащего исполнения) может осуществляться по следующим основаниям: при зачете взаимных требований, новации, прошении долга, ликвидации юридического лица (ст. 410, 414, 415, 419 ГК РФ).

Прекращение обязательств при зачете взаимных требований отражают по дебету счета 60 и кредиту счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Прощение долга по существу является одним из видов дарения. Прощенная сумма долга является внереализационным доходом и от-

ражается по дебету счета 60 и кредиту счета 91 «Прочие доход, и расходы».

При прекращении обязательств новацией происходит замена одного обязательства другим. Эта замена на синтетических счетах не отражается; осуществляются отметки в аналитическом учете.

Прекращение обязательств вследствие ликвидации юридического лица и при списании кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, учитывают по дебету счета 60 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Списание кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, осуществляют по результатам проведенной инвентаризации, письменного обоснования и приказа руководителя организации.

При журнально-ордерной форме учета учет расходов с поставщиками ведут в журнале-ордере № 6. В данном журнале-ордере синтетический учет расчетов с поставщиками сочетается с аналитическим учетом. Аналитический учет расчетов с поставщиками при расчетах и порядке плановых платежей ведут в ведомости № 5, данные которой в конце месяца включают общими итогами по корреспондирующим счетам в журнал-ордер № 6.

При автоматизации учета на основании выписок банка составляются машинограммы синтетического и аналитического учета по каждому счету, применяемому для учета расчетов с поставщиками и покупателями («Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям»). Эти машинограммы служат основанием для разработки машинограмм - оборотных ведомостей по счетам, по итоговым данным которых делаются записи в Главную книгу.

Аналитический учет по счету 60 ведется по каждому предъявленному счету, а расчетов в порядке плановых платежей - по каждому поставщику и подрядчику. Построение аналитического учета должно обеспечивать получение данных о задолженности поставщикам по расчетным документам, срок оплаты которых не наступил; по не оплаченным в срок расчетным документам; по неотфактурованным поставкам; авансам выданным; по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил; по просроченным векселям; по полученному коммерческому кредиту и др.

Учет расчетов с поставщиками и подрядчиками в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которой составляется бухгалтерская отчетность, ведется на счете 60 обособленно.

15.5. Учет расчетов с использованием векселей

При вексельной оплате поступающих ресурсов или продаваемой продукции (работ, услуг) могут использоваться простые и переводные векселя.

Простой вексель - это письменное долговое денежное обязательство одной стороны (векселедателя) уплатить определенную сумму денег по наступлении срока платежа другой стороне (векселедержателю) по совершенным торговым сделкам или в уплату за выполненные работы или оказанные услуги.

В нем указывают место и дату выдачи, сумму обязательства в целом или с выделением обязательства по оплате процентов, срок и место платежа, наименование получателя, подпись векселедателя.

Переводный вексель (тратта) выписывается кредитором (трассантом) и содержит письменный приказ дебитору (трассату) уплатить указанную в векселе сумму третьему лицу (ремитенту) или предъявителю. Этот документ превращается в долговое обязательство после его акцепта трассатом. С помощью передаточной надписи (индоссамента) вексель может использоваться неоднократно, тем самым выполняя функцию универсального кредитно-расчетного документа. Существенно убыстряет оборот средств учет (дисконтирование) векселей в банках.

В этом случае векселедержатель посредством индоссамента передает вексель банку до наступления срока платежа и получает вексельную сумму за вычетом учетного процента в пользу банка, называемого дисконтом.

Учет расчетов векселями у получателей. В настоящее время учет расчетов с использованием векселей рекомендуется осуществлять по упрощенной схеме на тех же счетах, на которых отражаются расчеты без использования векселей. Выделение расчетов с использованием векселей осуществляется в аналитическом учете.

Выданные векселя под приобретение ТМЦ отражают по кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или других подобных счетов. На этих счетах задолженность, обеспеченная векселем, числится до момента ее погашения. По мере погашения задолженности по векселям она списывается в дебет счета 60 с кредита счетов по учету денежных средств (50, 51, 52 и др.). Векселя с просроченным сроком оплаты отражаются в аналитическом учете отдельно. При выдаче векселей, предусматривающих выплату процентов за пользование полученным товаром без его оплаты в течение определенного периода, сумму уплачиваемых процентов относят на увеличение операционных расходов. При этом если начисленные процен-

ты будут оплачены в текущем отчетном периоде, то они отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

Пример. Выдан вексель в оплату поступивших товаров (на 60000 руб.) сумму 65000 руб. Сумма процентов по векселю составляет 5000 руб. (65000 - 60000).

При операции выдачи векселя будет произведена бухгалтерская запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 60000 руб. Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» - 5000 руб. Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» — 65000 руб.

При оплате векселя в сумме 65000 руб. со счетов учета денежных средств (51, 52) дебетуют счет 60, субсчет «Векселя выданные».

Если оплата по векселям будет производиться в следующем году, то начисляемые проценты по векселю целесообразно учитывать на счете 97 «Расходы будущих периодов». В этом случае по выданному векселю составят бухгалтерскую запись:

Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 60000 руб. Дебет счета 97 «Расходы будущих периодов» - 5000 руб. Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», субсчет «Векселя выданные» - 65000 руб.

Оплата векселя в сумме 65000 руб. в следующем отчетном году будет отражена по дебету счета 60, субсчет «Векселя выданные», и кредиту счетов 51 и 52. Одновременно сумма уплаченных процентов по векселю списывается с кредита счета 97 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Учет векселей у поставщика. Организации, получившие векселя от покупателей, учитывают полученные векселя на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», субсчет «Векселя полученные». Счет 62 дебетуется на указанные в векселях суммы с кредита счетов учета продажи готовой продукции (90) или другого вида имущества (91).

Оплаченные векселя отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62.

В соответствии с ПБУ 9/99 (п. 6.2) при продаже продукции (работ, услуг) на условиях коммерческого кредита, предоставляемого в виде отсрочки и рассрочки оплаты, выручка принимается к бухгалтерскому учету в полной сумме дебиторской задолженности.

Это нововведение означает, что с 01.01.2000 г. (с момента ввода ПБУ 9/99 в действие) сумма процентов по векселю должна отражаться в составе выручки от продажи продукции (работ, услуг).

Пример. Отгружено продукции на 3 млн руб. с Отсрочкой платежа на 6 месяцев. От покупателя принят вексель на 3,75 млн руб. (продукция отпущена в долг из расчета 50% годовых). Через 6 месяцев вексель был оплачен.

Бухгалтерские записи:

1) Дебет счета 62 на стоимость продукции, включая
Кредит счета 90 } проценты по векселю, - 3,75 млн руб.

7) Дебет счета 51 } на сумму, поступившую в оплату
Кредит счета 62 векселя, - 3,75 млн руб.

Следует отметить, что Инструкцией к новому Плану счетов (по ету 62) предусмотрено осуществлять учет процента по векселю на чете 91 «Прочие доходы и расходы». При погашении задолженнос-L по полученному векселю на общую сумму задолженности рекомендовано дебетовать счета учета денежных средств (51, 52 и др.) и кредитовать счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (на сумму погашения задолженности) и счет 91 «Прочие доходы и расходы» (на величину процента).

Не оплаченные в срок векселя считаются отказными. Для официального удостоверения неполучения платежа по векселю в установленный срок вексель опротестовывают в нотариальной конторе по месту нахождения плательщика до 12 ч дня, наступающего через день после истечения срока платежа.

После того как вексель опротестован, подают иск в суд на погашение долговых обязательств векселедателями и индоссаментами, которые несут солидарную ответственность по обязательствам.

Номинальную сумму отказного векселя с процентами списывают со счета 62, субсчет «Векселя полученные», в дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям».

До наступления срока оплаты по векселю организация-векселедержатель может получить в банках ссуды под вексель. Полученные кредиты отражают по кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам» и дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52 и др.) в фактически полученных суммах. При этом задолженность по расчетам с покупателями, обеспеченная векселями, продолжает учитываться по счетам дебиторской задолженности (62 и др.).

При невыполнении векселедателем или другим плательщиком долговых обязательств организация-векселедержатель обязана возвратить полученные в результате дисконтирования векселей денежные средства банкам. Перечисленные средства списываются с кредита денежных счетов в дебет счета 66 или 67. Просроченные обязательства по векселям остаются на счетах учета дебиторской задолженности.

Для контроля за индоссированными векселями применяют забалансовый счет 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные». На этом счете индоссированные векселя учитываются до истечения срока предъявления претензий по указанным векселям, получения извещения об их оплате или оплаты их организацией.

Организации, выдавшие поручительство по векселю, отражают его на забалансовом счете 009 «Обеспечения обязательств и плате-

жей выданные». С этого счета суммы обеспечения списывают по погашения задолженности.

Векселя, переданные банку в обеспечение ссуды или для сирования, учитываются у организации-векселедержателя с указалием в аналитическом учете банка, которому они переданы в залог или на инкассо.

15.6. Учет расчетов по посредническим операциям

Посреднические операции могут быть оформлены обычными договорами купли-продажи или посредническими договорами по комиссионной продаже товаров.

При купле-продаже организация осуществляет учет в порядке, установленном для организаций оптовой торговли.

Оприходованные товары отражают по дебету счета 41 «Товары» и кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму НДС по оприходованным товарам отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту счета 60.

При продаже товара выручку (включая сумму НДС) отражают по кредиту счета 90 и дебету счетов учета денежных средств или счета 62. После этого списывают стоимость проданных товаров с кредита счетов 41 и 45 «Товары отгруженные» (в зависимости от условий договора поставки товаров) в дебет счета 90.

Затраты, связанные с доставкой, хранением и продажей товаров, вначале учитывают на активном счете 44, а затем списывают с этого счета в дебет счета 90.

Исчисленную с оборота по продаже товара сумму НДС отражают по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68. Сумму НДС по приобретенному и оплаченному товару списывают с кредита счета 19 в дебет счета 68. Уплаченные организацией суммы НДС списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 68.

При комиссионной продаже товаров у комитента учет осуществляется в следующем порядке.

Для учета товара или готовой продукции, переданных комиссионеру, используют счет 45 «Товары отгруженные». Переданные комиссионеру товары или готовую продукцию списывают со счетов 43 «Готовая продукция» или 41 «Товары» в дебет счета 45.

Продажу товара (по отчету комиссионера) отражают по дебету счетов 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Продажи».

Полученные от комиссионера денежные средства за проданный им товар (готовую продукцию) отражают по дебету счетов учета де-

нежных средств (50, 51 и др.) и кредиту счета 76. Проданные товары списывают с кредита счета 45 в дебет счета 90. Начисление НДС с оборотов по реализации товаров отражают по дебету счета 90 и кредиту счета 68 (или 76).

Сумму вознаграждения, выплачиваемую комитентом за оказанные посреднические услуги, комитент относит на издержки обращения (дебет счета 44, кредит счета 76). Начисленная сумма НДС по вознаграждению обращается по дебету счета 19 и кредиту счета 76.

Сумму НДС, начисленную по комиссионному вознаграждению, принимают в зачет НДС за оказанную посредническую услугу и списывают с кредита счета 19 в дебет счета 68. Издержки обращения списывают с кредита счета 44 в дебет счета 90.

После отражения указанных хозяйственных операций определяют финансовый результат от продажи готовой продукции или товаров на комиссионных началах и списывают его со счета 90 на счет 99 «Прибыли и убытки».

Учет посреднических операций у комиссионера осуществляется с использованием забалансового счета 004 «Товары, принятые на комиссию».

Принятые на комиссию товары учитывают на счете 004 в ценах, предусмотренных приемно-сдаточными актами. Аналитический учет принятых товаров осуществляется по видам товаров и комитентам. Проданные товары списывают со счета 004. Одновременно проданный товар отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 76 (на сумму задолженности перед комитентом).

Поступление денежных средств за указанный комиссионный товар отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51 и др.) и кредиту счета 62.

Комиссионное вознаграждение за оказанную комиссионером услугу относят на уменьшение кредиторской задолженности (дебет счета 76, кредит счета 90), с которого производят начисление НДС (дебет счета 90, кредит счета 68).

Перечисленные денежные средства списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 76, а уплаченные суммы НДС с вознаграждения — с кредита денежных счетов в дебет счета 68.

Финансовый результат посреднической деятельности комиссионера определяют по счету 90 и списывают его на счет 99.

15.7. Особенности учета импортных операций

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

Содержание учетных партий определяется видом товара и бом доставки.

При импорте сырья, продовольствия и других товаров массового производства морским путем за учетную единицу принимают судц$_0$ товар, коносамент, а при доставке железнодорожным транспортом вагон, эшелон.

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

Если по условиям контракта поставщик выписывает счет покупателю на каждую транспортную партию, то учетной единицей считается партия, оформленная одним счетом.

Поступающие импортные товары принимают на учет по полной импортной стоимости. Она включает в себя контрактную цену товара и накладные расходы, оплаченные в иностранной валюте (обычно за границей) и в рублях.

К накладным расходам в иностранной валюте относят расходы по перевозке, перевалке, хранению на складах, естественную убыль в пределах установленных норм, брокерские и комиссионные, таможенные сборы в инвалюте.

Накладные расходы в рублях состоят из расходов по перевозке, перевалке, хранению на складах, естественной убыли в пределах установленных норм, пошлины, акцизов и таможенных сборов в рублях. Таможенная стоимость товара состоит из контрактной стоимости и накладных расходов в инвалюте, оплаченных за границей.

На таможне импортер платит по товару НДС в размере 10 или 20% от облагаемой базы, состоящей из таможенной стоимости товара, таможенной пошлины и акциза по товару.

Контрактная цена на товары зависит от условий поставки. Например, при поставке товаров на условиях «СИФ» или «франко-граница страны покупателя» накладные расходы оплачиваются самим поставщиком и включаются им в контрактную цену товара. При отправки товара на условиях «ФОБ» в цену товара включаются расходы поставщика по транспортировке товара до порта отправления по погрузке на борт судна.

Порядок осуществления валютного контроля за обоснованностью оплаты резидентами импортируемых товаров, определен совместной Инструкцией ЦБ РФ и Государственного таможенного комитета России от 04.10.2000 г., введеной в действие с 01.01.2001 г. В ней указаны основные документы, по которым осуществляется валютный контроль (паспорт импортной сделки, досье по импортной сделке, карточка платежа, учетная карточка импортируемых товаров, ведомость

банковского контроля и отчет об операциях по импортным контрактам), приведены формы этих документов, указан порядок осуществления валютного контроля.

Паспорт импортной сделки содержит сведения из контракта (договора, соглашения) между резидентом и нерезидентом, предусматривающего оплату иностранной валютой, валютой Российской Федерации, векселями в иностранной валюте или в валюте Российской федерации товаров, ввозимых на территорию России.

Досье **по импортной сделке** - это формируемая по каждому паспорту импортной сделки подборка документов.

Карточка платежа содержит сведения об осуществляемых в соответствии с контрактом платежах в счет обязательств импортера по контракту.

В учетной карточке импортируемых товаров приведены сведения из грузовой таможенной декларации об общей фактической стоимости импортируемых по контракту товаров.

Ведомость банковского контроля содержит данные об операциях по контракту, а **отчет об операциях по импортным контрактам** - сведения об оплате, о товарах, структуре платежей за отчетный период и о количественном составе информационной базы данных.

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

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

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

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

15.8. Понятие суммовых разниц и их отражение в учете покупателя и продавца

В соответствии с ПБУ 5/01, 6/01 и 10/99 фактические затраты на приобретение и сооружение основных средств и приобретение материально-производственных запасов определяются с учетом суммовых

разниц, возникающих до принятия соответствующих объектов к учету в случаях, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

При покупке активов 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 официальному или иному согласованному курсу на дату признания расхода в бухгалтерском учете.

Указанные суммовые разницы отражаются по дебету счетов учета приобретаемых активов (08, 10, 11 и др.) и кредиту счетов 60 или 76.

При продаже готовой продукции (работ, услуг), товаров и других активов величина поступлений определяется также с учетом суммы разницы, возникающей в случае, когда оплата производится в рублях в сумме, эквивалентной сумме в иностранной валюте (условных денежных единицах).

При продаже активов 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.

Суммовые разницы, возникающие при продаже актива, учитывают по дебету счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 90 «Продажи» или счета 91 «Прочие доходы и расходы».

15.9. Учет резервов по сомнительным долгам

В настоящее время организации обязаны создавать резервы сомнительных долгов по расчетам с другими организациями и гражданами за продукцию, товары, работы и услуги с отнесением сумм резервов на финансовые результаты организации.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, не погашенная в установленные договором сроки и не обеспеченная соответствующими гарантиями.

Резервы сомнительных долгов создаются на основе проведенной инвентаризации дебиторской задолженности.

Величина резерва определяется по каждому сомнительному долгу в зависимости от финансового состояния организации-должника и оценки вероятности погашения ею долга.

На сумму создаваемых резервов сомнительных долгов дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счет 63 «Резервы по сомнительным долгам». Списание невостребованных долгов, признанных сомнительными, отражают по дебету счета 63 с кредита счетов 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Списанные долги должны учитываться в течение пяти лет на забалансовом счете 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

По окончании отчетного года суммы резервов сомнительных долгов, созданные в предыдущем отчетном году и не использованные в отчетном периоде, присоединяются к прибыли отчетного года и записываются в дебет счета 63 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Дебиторская задолженность, по которой созданы резервы сомнительных долгов, отражается в балансе в оценке нетто, т.е. за вычетом сумм указанных резервов. Вследствие этого в бухгалтерском балансе сумма резервов сомнительных долгов отдельно не отражается.

15.10. Учет кредитов и займов

Понятие кредитов и займов, их отличительные особенности

Кредит в широком смысле - это система экономических отношений, возникающая при передаче имущества в денежной или натуральной форме от одних организаций или лиц другим на условиях последующего возврата денежных средств или оплаты стоимости переданного имущества и, как правило, с уплатой процентов за временное пользование переданным имуществом.

Различают банковский кредит и коммерческий кредит (займы). Банковский кредит - это выданные банком организациям и физическим лицам денежные средства на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и обычно с уплатой процентов. Банк имеет специальное разрешение (лицензию) на проведение банковских операций.

Коммерческий кредит предоставляется одними организациями Другим обычно в виде отсрочки уплаты денежных средств за проданные товары. Предметом договора займа помимо денег могут быть вещи.

В отличие от банков коммерческие организации не могут предоставлять заем из чужих денежных средств, временно находящихся у заимодавца. Кроме того, организации, не располагающие банковской лицензией, не могут заниматься кредитной деятельностью систематически. Критерии систематичности законодательством не оговоре-

ны, и решение этого вопроса зависит от контролирующего органа ил арбитражного суда.

Порядок выдачи и погашения кредитов определяется законодательством и составляемыми на его основе кредитными договорами. В договорах указывают объекты кредитования, условия и порядок предоставления кредита, сроки его погашения, процентные ставки порядок их уплаты, права и ответственность сторон, формы взаимного обеспечения обязательств, перечень и периодичность предоставления соответствующих документов и т.п.

Для учета операции по получению и погашению кредитов и займов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды и займы отражают по кредиту счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашенные ссуды и займы - по дебету счетов в корреспонденции со счетами денежных средств.

Учет кредитов банка

В зависимости от целевого назначения и сроков предоставления различают краткосрочный и долгосрочный кредиты.

Краткосрочный кредит выдается на нужды текущей деятельности организации (необходимые для выполнения плана) и предоставляется, как правило, на срок до одного года.

Долгосрочный кредит используется на цели производственного и социального развития организации (для строительства и приобретения основных фондов, расширения и совершенствования производства и др.) и выдается на срок свыше одного года.

Для получения кредита организация направляет банку заявление с приложением копий учредительных документов, расчетов, бухгалтерских и статистических отчетов и других данных, подтверждающих обеспеченность кредита и реальность его возврата.

Банки и другие кредитные учреждения определяют процентные ставки за кредит для организаций дифференцированно - в зависимости от срока пользования ссудой, а также с учетом складывающегося спроса и предложения на кредитные ресурсы.

Конкретные процентные ставки за пользование кредитами, порядок уплаты процентов и другие условия кредитования предусматриваются в кредитном договоре.

На договорной основе между банком и организациями по остаткам на расчетных, текущих и других счетах (кроме бюджетных и депозитных) организациям могут выплачиваться проценты за хранение денежных средств в банке.

Для учета операций по получению и погашению кредитов используют пассивные счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Полученные ссуды отражают по кредиту этих счетов в корреспонденции со счетами по учету денежных средств и расчетов, а погашение ссуд - по дебету счетов в корреспонденции по счетам денежных средств.

Начисленные проценты по полученным кредитам являются для заемщика в соответствии с ПБУ 15/01 (20) и ПБУ 10/99 (15) его операционными расходами и отражаются по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счетов 66 и 67.

Из этого общего правила имеются два исключения. При использовании заемных средств для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением МПЗ, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг, начисленные заемщиком проценты за использование заемных средств относятся на увеличение дебиторской задолженности и отражаются по дебету счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счетов 66 и 67.

При поступлении МПЗ, выполнении работ и оказании услуг их стоимость увеличивается на сумму начисленной дебиторской задолженности (дебетуют счета 10,15 и др. и кредитуют счета 60 и 76).

Последующие начисления процентов за полученные кредиты под указанные объекты учитываются в общем порядке, т.е. включаются в состав операционных расходов.

Вторым исключением из общих правил является порядок начисления процентов по кредитам, полученным для финансирования инвестиционных активов (основных средств, имущественных комплексов и других аналогичных активов).

Начисленные проценты по кредитам, полученным под инвестиционные активы, включаются в их первоначальную стоимость и отражаются по дебету счетов 07 «Оборудование к установке» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

После принятия к учету основных средств, имущественного комплекса и других аналогичных объектов к учету, а также в случае, если эти объекты используются при серийном выпуске продукции, выполнении работ и оказании услуг, начисляемые проценты за полученные кредиты включаются в состав операционных расходов (дебетуют счет 91 и кредитуют счета 66 и 67).

При прекращении строительства на длительный период (свыше трех месяцев) начисляемые в этот период проценты включаются в состав операционных расходов. После возобновления строительных работ начисленные проценты вновь включают в первоначальную стоимость объекта, вплоть до их принятия к учету или их использования.

Начисленные организации проценты за хранение средств в банках отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» ь кредиту счета 91.

Учет дополнительных затрат, связанных с получением кредит (расходы по исследованию рынка кредитных услуг, оплате нотариальных услуг, услуг связи и др.), осуществляют по дебету счета 91 в качестве операционных расходов с кредита счетов учета денежных средств или расчетов. Если указанные дополнительные затраты составляют значительную величину, то заемщик может учитывать их на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и затем равномерно списывать с кредита этого счета в дебет счета 91.

Курсовые разницы по основной сумме долга по кредитам и начисленным процентам, возникающие из-за несовпадения времени получения и погашения кредита и начисления и перечисления процентных сумм, отражаются на счетах 91, 66 и 67. При этом положительные курсовые разницы отражаются по дебету счетов 66 и 67 и кредиту счета 91, а отрицательные - по дебету счета 91 и кредиту счетов 66 и 67.

Учет займов

Организации могут получать краткосрочные и долгосрочные займы путем выпуска и продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций предприятия, а также под векселя и другие обязательства.

Учет займов осуществляют на счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». На первом счете отражают займы, полученные на срок до одного года, на втором — на срок более одного года.

Поступление средств от продажи акций трудового коллектива, акций и облигаций организаций, а также по другим обязательствам отражают по дебету денежных средств или счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и кредиту счетов 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Если ценные бумаги проданы организацией по цене, превышающей их номинальную стоимость, то разницу между ценой продажи и номинальной стоимостью отражают по кредиту счета 98 «Доходы будущих периодов», а затем равномерно на протяжении всего срока займа списывают с дебета счета 98 в кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Если облигации размещаются по цене ниже номинальной их стоимости, то разница между ценой размещения и номинальной стоимостью облигаций доначисляется равномерно в течение срока обраще-

ния облигаций. На сумму доначислений дебетуют счет 91 «Прочие [Н] ходы и расходы» и кредитуют счет 66 или 67.

Причитающиеся проценты по полученным займам отражают по [е]дИТу счета 66 или 67 и дебету счетов учета источников выплат таким же образом, как и по кредитам банков:

- в общем порядке - по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы»;
- при использовании займов для предварительной оплаты, выдачи авансов и задатков, связанных с приобретением материально-производственных запасов, предстоящим выполнением работ и оказанием услуг - на увеличение дебиторской задолженности (счета 60, 76), которая списывается на счета 10, 15 и др.;
- при использовании займов на финансирование инвестиционных активов - на счета 07 и 08 (до принятия на учет соответствующих объектов или начала их использования).

Дополнительные затраты, связанные с получением займов, возникающие курсовые и суммовые разницы отражаются по займам таким же образом, как и по кредитам.

Расходы, связанные с выпуском и распространением ценных бумаг, учитывают по дебету счета 91 с кредита соответствующих расчетных, денежных и материальных счетов.

При погашении и возврате ценных бумаг они списываются в дебет счета 66 или 67 с кредита денежных счетов.

Поступившие денежные средства или иное имущество по договору займа денежных средств или вещей отражают по дебету счетов учета денежных средств или соответствующего имущества (07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и др.) с кредита счетов 66 и 67. Возврат денежных средств или иного имущества оформляют по дебету счетов 66 и 67 с кредита счетов 50, 51, 52, 07, 10 и др.

Полученные заимодавцем проценты являются его операционным доходом и подлежат обложению налогами на прибыль и НДС. Начисленный НДС по процентам отражают по дебету счета 91 и кредиту счета 68.

15.11. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Учет расчетов по налогу на добавленную стоимость. Для отражения в бухгалтерском учете хозяйственных операций, связанных [с] НДС, предназначаются счет 19 «Налог на добавленную стоимость [по] приобретенным ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сбо-Рам», субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 имеет следующие субсчета:

- 1 «Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств»;

- 2 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным риальным активам»;
- 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам».

По дебету счета 19 по соответствующим субсчетам организация заказчик отражает суммы налога по приобретаемым материальным ресурсам, основным средствам, нематериальным активам в корреспонденции с кредитом счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подряд, чиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

По основным средствам, нематериальным активам и МПЗ после их принятия на учет сумма НДС, учтенная на счете 19, списывается с кредита этого счета в зависимости от направления использования приобретенных объектов в дебет счетов:

- 68 «Расчеты по налогам и сборам» (при производственном использовании);
- учета источников покрытия затрат на непроизводственные нужды (29, 91, 86) - при использовании на непроизводственные нужды;
- 91 «Прочие доходы и расходы» - при продаже этого имущества.

Суммы налога по основным средствам, нематериальным активам, иному имуществу, а также по товарам и материальным ресурсам (работам, услугам), подлежащим использованию при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от налога, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.), а по основным средствам и нематериальным активам - учитывают вместе с затратами по их приобретению.

При продаже продукции или другого имущества исчисленная сумма налога отражается по дебету счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68, субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость» (при продаже «по отгрузке»), или счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (при продаже «по оплате»). При использовании счета 76 сумма НДС как задолженность перед бюджетом будет начислена после оплаты продукции покупателем (дебет счета 76, кредит счета 68). Погашение задолженности перед бюджетом по НДС отражается по дебету счета 68 и кредиту счетов учета денежных средств.

Учет акцизов осуществляется в основном аналогично учету НДС с использованием счетов 19 и 68.

Учет расчетов по налогу на прибыль. Порядок учета расчетов по налогу на прибыль определен ПБУ 18/02. Данным ПБУ в учетную практику введено девять новых показателей, каждый из которых увеличивает или уменьшает облагаемую налогом прибыль или подлежащий уплате налог:

- постоянные разницы;
- временные разницы;
- постоянные налоговые обязательства;
- отложенный налог на прибыль;
- отложенные налоговые активы;
- отложенные налоговые обязательства;
- условный доход;
- условный расход;
- текущий налог на прибыль.

Постоянные разницы - это доходы и расходы, которые учитываются в бухгалтерском учете, но не принимаются во внимание в налоговом учете. К постоянным разницам относят:

- суммы превышения фактических расходов, отражаемых в бухгалтерском учете, над расходами по нормам, принимаемым для целей налогообложения (по суточным, представительским расходам, расходам по некоторым видам добровольного страхования и некоторым видам рекламы, процентам по займам и кредитам);
- расходы по безвозмездной передаче имущества;
- убыток, перенесенный на будущее, но который по истечении времени не может быть принят для целей налогообложения;
- другие виды постоянных разниц.

Пример 1. Представительские расходы организации за I кв. составили 10000руб.; расходы на оплату труда работников - 150000 руб. Для целей налогообложения представительские расходы принимаются в размере 4% от расходов на оплату труда (п. 2 ст. 264 НК РФ) или в сумме 6000 руб. (150 000 руб. х 4%). Сумма превышения фактических представительских расходов над их нормируемой величиной в 4000 руб. (10000 - 6000 руб.) является в бухгалтерском учете постоянной разницей.

По безвозмездно переданному имуществу величина постоянных разниц определяется суммированием стоимости переданного имущества с расходами, связанными с этой передачей.

Пример 2. Остаточная стоимость безвозмездно переданных в I кв. основных средств составила 30000 руб., а расходы по их передаче — 3000 руб. Совокупная сумма 33000 руб. в бухгалтерском учете будет считаться постоянной разницей.

При определении постоянной разницы по убытку, перенесенному на будущее, следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 283 НК Рф организации могут уменьшать налогооблагаемую прибыль на сумму ранее полученного убытка в течение 10 лет, в размере до 30% налоговой базы ежегодно. По истечении 10 лет оставшийся убыток учитывается в качестве постоянной разницы.

Пример 3. Убыток организации в 1994 г. составил 150000 руб. и не был погашен до 2003 г. При получении прибыли в 2003 г. в 200000 руб. и в 2004 г.

в 250000 руб. на погашение убытка могут быть направлены соответствен 60000 руб. (200000 руб. х 30%) и 75000 руб. (250000 руб. х 30%). Непогашенная сумма убытка в 15000 руб. (150000 руб. - 135000 руб.) будет считаться в 2004 г. постоянной разницей.

Постоянные разницы могут учитываться по первичным документам, в бухгалтерских регистрах или в ином порядке, определяемом организацией самостоятельно. Однако в аналитическом учете они должны отражаться обособленно. Для обособленного учета постоянных разниц целесообразно открыть два субсчета по учету нормируемых расходов (для учета расходов в пределах норм и учета сверхнорма, тивных расходов). В этом случае по представительским расходам будут составлены две бухгалтерские записи.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы»
субсчет «Расходы без постоянных разниц» } 6000 руб.
Кредит счета 76 «Расчет с разными дебиторами
и кредиторами»

Дебет счета 26, субсчет «Постоянные разницы»
Кредит счета 76 } 4000 руб.

Постоянное налоговое обязательство - это налог на прибыль по постоянной разнице. Сумма этого обязательства определяется умножением величины постоянной разницы на ставку налога на прибыль и учитывается на субсчете «Постоянное налоговое обязательство» счета 99 «Прибыли и убытки».

По данным примера 1 сумма налогового обязательства составила 960 руб. (4000руб. х24%)и на эту сумму должна быть составлена бухгалтерская проводка

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Постоянное налоговое обязательство»
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Временные разницы - это доходы и расходы, которые формируют бухгалтерскую прибыль или убыток в одном отчетном периоде, а налоговую базу по налогу на прибыль - в других отчетных периодах. Указанные разницы признаются в бухгалтерском и налоговом учете в разных отчетных периодах.

Временные разницы при формировании налога на прибыль приводят к образованию *отложенного налога 'на прибыль,* т.е. суммы, которая увеличивает или уменьшает налог на прибыль, подлежащий уплате в следующих отчетных периодах.

Временные разницы, в зависимости от характера их влияния на налогооблагаемую прибыль, делятся на два вида:

- вычитаемые;
- налогооблагаемые.

Вычитаемые временные разницы - это доходы и расходы, уменьшающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в следующих отчетных периодах. Они образуются в следующих случаях:

- при использовании различных методов амортизации по амортизируемым активам в бухгалтерском и налоговом учете;
- при разных способах признания коммерческих и управленческих расходов;
- при наличии убытка, перенесенного на будущее;
- по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- в других случаях.

При использовании различных методов начисления амортизации по амортизируемым активам вычитаемая временная разница возникает в том случае, если сумма начисленной амортизации в бухгалтерском учете превышает сумму амортизации, исчисленную в налоговом учете.

Пример 4. По основным средствам стоимостью в 200000 руб. и сроком службы в 5 лет в бухгалтерском учете амортизация начисляется способом уменьшаемого остатка, а в налоговом учете - линейным способом. В бухгалтерском учете за первый год эксплуатации основных средств сумма амортизации составит 66667 руб. (200000 руб. х 5 лет: 15 лет), в налоговом учете - 40000 руб. (200000 руб.: 5 лет). Вычитаемая временная разница составит за год 26667 руб. (66667 - 40000).

В I кв. суммы амортизации и вычитаемой разницы составят соответственно 16667 руб., 10000 руб. и 6667 руб.

Вычитаемая временная разница вследствие применения разных способов признания коммерческих и управленческих расходов в бухгалтерском и налоговом учете возникает в том случае, если в бухгалтерском учете эти расходы списываются сразу, а в налоговом учете - постепенно.

По убытку, перенесенному на будущее, вычитаемая временная разница определяется вычитанием из всей суммы убытка суммы убытка, принятой для уменьшения налоговой базы.

Пример 5. Убыток организации составил в 2003 г. 20000 руб. В I кв. 2004 г. налогооблагаемая прибыль составила 50000 руб. Уменьшить налогооблагаемую прибыль организация за первый квартал может на 15000 руб. (50000 руб. х 30%). Убыток в 5000 руб. (20000 руб. - 15000 руб.) должен учитываться в бухгалтерском учете в I кв. 2004 г. в качестве временной разницы.

Вычитаемая временная разница по кредиторской задолженности за приобретенные товары (работы, услуги) может возникнуть у организаций, признающих доходы и расходы кассовым методом.

Пример 6. В организацию поступили материалы на сумму 200000 руд II кв. и в этом же квартале они были израсходованы. Оплата за материалы осуществлена в III кв. При этом для целей налогообложения доходы и расходы признаются организацией кассовым методом.

В бухгалтерском учете стоимость использованных материалов списываете на себестоимость продукции во II кв., а в налоговом учете стоимость материалов, признается в качестве расходов в III кв. В этих условиях стоимость списании, материалов в 200 000 руб. во II кв. будет учтена в качестве вычитаемой времен, ной разницы.

Как уже отмечалось, вычитаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, который должен уменьшить сумму налога на прибыль, подлежащего уплате в следующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы - это доходы и расходы, увеличивающие бухгалтерскую прибыль в текущем отчетном периоде, а налогооблагаемую прибыль - в последующих отчетных периодах.

Налогооблагаемые временные разницы возникают при:

- использовании различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете (когда сумма амортизации в бухгалтерском учете меньше, чем в налоговом учете);
- различных способах признания выручки и процентных доходов в бухгалтерском и налоговом учете в организациях, признающих доходы и расходы кассовым методом;
- прочих аналогичных различиях.

Пример 7. Организация, признающая доходы и расходы кассовым методом, отгрузила продукции в I кв. на 400000 руб. Платежи поступили: в I кв. - на 350000 руб., во II кв. - на 50000 руб. В бухгалтерском учете должна быть отражена вся сумма выручки от продажи продукции, а в налоговом учете только фактически поступившие платежи. Недополученная часть выручки (50000 руб.) отражается в бухгалтерском учете как налогооблагаемая временная разница.

Налогооблагаемые временные разницы при формировании налогооблагаемой прибыли приводят к образованию отложенного налога на прибыль, подлежащего к уплате в следующих отчетных периодах.

В бухгалтерском учете вычитаемые временные разницы и налогооблагаемые временные разницы учитываются обособленно на отдельных субсчетах счетов активов и обязательств, использованных для учета соответствующих операций.

По данным последнего примера будут произведены бухгалтерские записи:

Дебет счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» } Кредит счета 90 «Продажи»	на оплаченную часть выручки - 350000 руб.

Дебет счета 62 на неоплаченную часть
Кредит счета 90 } выручки - 50 000 руб.

Отложенный налоговый актив - это часть отложенного налога на прибыль, которая должна уменьшить налог на прибыль в последующих отчетных периодах. Сумму отложенного налогового актива определяют умножением вычитаемой временной разницы на ставку налога на прибыль.

Пример 8. По данным примера 4 вычитаемая временная разница, образовавшаяся вследствие применения различных способов начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете, составила в I кв. 6667 руб. Отложенный налоговый актив составляет 1600 руб. (6667 руб. х 24%).

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете по всем вычитаемым временным разницам, за исключением временных разниц, по которым существует вероятность того, что они не будут уменьшены или погашены в последующих отчетных периодах.

Отложенные налоговые активы отражаются в бухгалтерском учете на отдельном синтетическом счете 09 «Отложенные налоговые активы».

По дебету счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с кредитом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается отложенный налоговый актив, увеличивающий величину условного расхода отчетного периода.

По отложенному налоговому активу в 1600 руб. (пример 8) может быть составлена следующая бухгалтерская проводка:

Дебет счета 09 «Отложенные налоговые активы».
Кредит счета 68 «Расчеты с бюджетом», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

По кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы» в корреспонденции с дебетом счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» отражается уменьшение или полное погашение отложенных налоговых активов в счет уменьшения условного расхода (дохода) отчетного периода.

При выбытии соответствующих активов отложенные налоговые активы по ним также должны списываться.

Если приобретенные по данным примера 4 основные средства через год их эксплуатации проданы, то отложенный налоговый актив в сумме 6400 руб. также должен быть списан в дебет счета 99 «Прибыли и убытки» с кредита счета 09 «Отложенные налоговые активы».

Аналитический учет отложенных налоговых активов ведется по видам активов или обязательств, в оценке которых возникла временная разница.

Отложенные налоговые обязательства — это часть отложенног налога на прибыль, которая должна привести к увеличению налог в последующие отчетные периоды. Они признаются в том отчетно», периоде, в котором возникают налогооблагаемые временные разницы.

Величина отложенных налоговых обязательств определяется ум. ножением суммы налогооблагаемых временных разниц, возникших в отчетном периоде, на установленную ставку налога на прибыль.

Пример 9. По данным примера 7 налогооблагаемая временная разница составила 50000 руб. Величина отложенного налогового обязательства составит 12000 руб. (50000 руб. х 24%).

Для синтетического учета отложенных налоговых обязательств используют счет 77 «Отложенные налоговые обязательства». Возникновение отложенных налоговых обязательств оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты
по налогу на прибыль»
Кредит счета 77 «Отложенные налоговые обязательства».

Аналитический учет отложенных налоговых обязательств осуществляют по видам активов и обязательств, по которым возникла налогооблагаемая временная разница.

По мере уменьшения или полного погашения налогооблагаемых временных разниц в последующих отчетных периодах соответственно уменьшаются или погашаются отложенные налоговые обязательства. По данным операциям дебетуют счет 77 «Отложенные налоговые обязательства» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Отложенное налоговой обязательство при выбытии объекта актива или вида обязательства, по которому оно было начислено, списывается с дебета счета 77 «Отложенные налоговые обязательства» в кредит счета 99 «Прибыли и убытки».

Если некоторые активы, по которым возникли налогооблагаемые временные разницы и отложенные налоговые обязательства, в организацию не поступают, то увеличения налогооблагаемой прибыли в отчетном и последующих отчетных периодах не происходит. Отложенное налоговое обязательство по таким активам списывают на счет 99 «Прибыли и убытки».

Пример 10. Если по данным примера 7 покупатель примет решение об оплате во II кв. части поступившей продукции (на 30000 руб.), а остальную продукцию вернет поставщику (на 20000 руб.), то на эту сумму у поставщика налоговая база во II кв. увеличиваться не будет. Отложенное налоговое обязательство с этой суммы - 4800 руб. (20000 руб. х 24%) должно быть списано бухгалтерской записью:

Дебет счета 77
«Отложенные налоговые обязательства» } 4800 руб.
Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»

Условный расход или условный доход - это сумма налога на прибыль или убытки, исчисляемые по бухгалтерской прибыли или убытку (т.е. определяемые по данным бухгалтерского учета). Величину условного дохода или расхода определяют умножением суммы бухгалтерской прибыли или убытка на ставку налога на прибыль.

Пример 11. По данным бухгалтерского учета сумма прибыли за первый квартал 2003 г. составила 100000 руб. Условный расход составит 24000 руб. (100000 руб. х 24%).

Сумму начисленного условного расхода по налогу на прибыль отражают в бухгалтерском учете по дебету счета 99 «Прибыли и убытки», субсчет «Условные расходы», и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на прибыль».

Сумма начисленного условного дохода отражается по дебету счета 68 и кредиту счета 99, субсчет «Условные доходы».

Текущий налог на прибыль - это налог на прибыль, подлежащий уплате в бюджет в отчетном периоде. Исчисляют его исходя из величины условного расхода, скорректированного на суммы постоянных налоговых обязательств, отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств отчетного периода. *Текущий налоговый убыток* — это налог на прибыль, исчисляемый исходя из условного дохода и указанных корректирующих величин.

Порядок расчета текущего налога на прибыль и текущего налога на убыток можно представить следующим образом:

Текущий налог на прибыль (текущий налоговый убыток)	=	Условный расход (условный доход) по налогу на прибыль	+	Постоянное налоговое обязательство	+	Отложенный налоговый актив	-	Отложенное обязательство

Пример расчета налоговых активов и налоговых обязательств в I кв. 2003 г. приведен в табл. 15.1. По данным бухгалтерского учета прибыль за I кв. составила 100 000 руб., а налог на прибыль - 24 000 руб.

По данным приведенной таблицы сумму текущего налога на прибыль можно исчислить по данным:

- о налоговых активах и налоговых обязательствах;
- о разницах, возникающих в отчетных периодах.

При первом варианте исчисления текущего налога на прибыль эта величина исчисляется следующим образом: 24 000 руб. + 960 руб. + 7920 руб. + 1600 руб. -12000 руб. = 22480 руб.

Таблица 15.1

РАСЧЕТ НАЛОГОВЫХ АКТИВОВ И НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ (РУБ.)

Доходы и расходы	Суммы, учитываемые		Разницы, возникшие в отчетном периоде	Налоговые активы и налоговые обязательства
	в бухгалтерском учете	в налоговом учете		
Представительские расходы	10000	6000	4000 (постоянная разница)	960 (постоянное налоговое обязательство)
Безвозмездно переданные основные средства	33000	-	33 000 (постоянная разница)	7920 (постоянное налоговое обязательство)
Сумма амортизации	16667	10000	6667 (вычитаемая временная разница)	1600 (отложенный налоговый актив)
Стоимость отгруженной продукции	400000	350000	50 000 (налогооблагаемая временная разница)	12000 (отложенное налоговое обязательство)

При втором варианте текущий налог на прибыль определяют, используя следующие расчеты:

100000 руб. + 4000 руб. + 33000 руб. + 6667 руб. - 50000 руб. = 93667 руб.; 93667 руб. х 24% = 22480руб.

Отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства отражаются в бухгалтерском балансе как внеоборотные активы и долгосрочные обязательства. Они могут отражаться в балансе в «свернутом виде», т.е. с указанием в балансе только их сальдо, при соблюдении следующих условий:

- наличие у организации отложенных налоговых активов и отложенных налоговых обязательств;
- учет отложенный налоговых активов и отложенных налоговых обязательств при расчете налога на прибыль.

Наряду с отражением в балансе отложенные налоговые активы и отложенные налоговые обязательства указываются в отчете о прибылях и убытках. В этом отчете содержатся также данные о постоянных налоговых обязательствах.

При корректировке налога на прибыль в бухгалтерском учете составляют пояснительную записку с указанием в ней всех сумм и описанием всех показателей, на которые скорректирована бухгалтерская прибыль.

При начислении налога на прибыль дебетуют счет 99 «Прибыли и убытки» и кредитуют счет 68 «Расчеты по налогам и сборам». Причитаюшиеся налоговые санкции оформляют такой же бухгалтерской записью. Перечисленные суммы налоговых платежей списывают с расчетного счета или других подобных счетов в дебет счета 68.

Учет налога на доходы физических лиц. Порядок расчетов и уплаты данного налога рассмотрен в главе 10. В этой же главе изложен порядок учета единого социального налога.

Учет налога на имущество. Учет расчетов организаций с бюджетом по налогу на имущество организаций ведется на счете 68 «Расчеты по налогам и сборам» на отдельном субсчете «Расчеты по налогу на имущество».

Начисленная сумма налога отражается по кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы». Перечисление суммы налога на имущество в бюджет отражается в бухгалтерском учете по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту счета 51 «Расчетные счета».

Учет налога с продаж. Начисление налога с продаж оформляют бухгалтерской записью:

Дебет счета 90 «Продажи»
Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»,
субсчет «Расчеты по налогу с продаж».

Перечисление налога с продаж в бюджет отражают по дебету счета 68 с кредита счетов учета денежных средств.

У покупателя сумма налога с продаж, уплаченного при приобретении соответствующего имущества, включается в стоимость этого имущества.

Учет транспортного налога. Данный налог, введенный с 01.01.2003 г., заменил налог с владельцев транспортных средств, налог на пользователей автомобильных дорог и налог на имущество физических лиц в части транспортных средств.

Плательщиками транспортного налога являются организации и физические лица, на которых зарегистрированы транспортные средства, являющиеся объектом налогообложения.

Налоговые ставки устанавливаются субъектами Российской Федерации в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства на основе ставок, установленных НК РФ.

Платежи по транспортному налогу включаются плательщиком в состав себестоимости продукции (работ, услуг). Начисление налога отражают по дебету счетов 26 «Общехозяйственные расходы»,

44 «Расходы на продажу» и другим счетам и кредиту счета 68 «расчеты по налогам и сборам», субсчет «Расчеты по налогу на пользователей автомобильных дорог».

15.12. Учет расчетов с учредителями и акционерами

Все виды расчетов с учредителями (акционерами акционерного общества, участниками полного товарищества, членами кооператива и др.) по вкладам в уставный капитал организации, по выплате доходов и т.п. учитывают на счете 75 «Расчеты с учредителями».

К счету 75 могут быть открыты следующие субсчета:

1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал»;

2 «Расчеты по выплате доходов» и др.

При создании организации на установленную сумму вкладов учредителей в уставный капитал дебетуют счет 75-1 и кредитуют счет 80 «Уставный капитал».

Фактически внесенные вклады учредителей отражают по дебету соответствующих материальных, денежных и других счетов (10, 15, 51, 50 и др.) и кредиту счета 75-1.

С 01.01.2000 г. 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 бухгалтерские записи:

Дебет счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями»

Дебет счета 01 «Основные средства»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»

Дебет счета 04 «Нематериальные активы»

Кредит счета 08 «Вложения во внеоборотные активы».

Оприходование имущества, предоставленного в натуральной форме в собственность организации в счет вкладов в уставный капитал, осуществляется по договорной стоимости, а имущества, предоставленного в пользование организации, - в оценке, определенной исходя из арендной платы за пользование этим имуществом, исчисленной на установленный учредителями срок.

Если акции акционерного общества реализуются по цене, превышающей их номинальную стоимость, сумма разницы между продажной и номинальной стоимостью учитывается по кредиту счета 83 «Добавочный капитал».

На субсчете 2 «Расчеты по выплате доходов» счета 75 учитывают расчеты с учредителями по выплате им доходов, если они не являются работниками предприятия.

Начисление доходов от участия в организации отражают по кре-*хр,* счета 75-2 и дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Начисление доходов от участия в организации работникам организации отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и дебету счета 84.

При начислении дивидендов с юридических и физических лиц удерживают налог на доход. Начисленные суммы налога отражают по дебету счетов 75 или 70 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Выплаченные участникам организации суммы доходов списывают с кредита счетов 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» в дебет счетов 75 или 70. При выплате доходов продукцией (работами, услугами) организации их списывают с кредита счета 90 «Продажи» в дебет счетов 75 или 70.

Аналитический учет по счету 75 ведут по каждому учредителю, кроме учета расчетов с акционерами - собственниками акций на предъявителя в акционерных обществах.

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

15.13. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами

Для учета различных расчетных отношений с другими предприятиями, организациями, отдельными лицами используют активно-пассивный счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К счету 76 могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию»;
- 2 «Расчеты по претензиям»;
- 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам»;
- 4 «Расчеты по депонированным суммам» и др.

На субсчете 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию» отражают расчеты по страхованию имущества и персонала организации, в котором организация выступает страхователем.

Начисленные суммы страховых платежей отражают по кредиту счета 76, субсчет 1 «Расчеты по имущественному и личному страхованию», в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или других источников страховых платежей (08, 23, 25, 26, 29 и др.).

Перечисленные суммы страховых платежей страхователям списывают с кредита счетов по учету денежных средств (51, 52, 55) в дебет счета 76-1.

Потери ТМЦ по страховым случаям списывают с кредита счетов 10, 43 и др. в дебет счета 76-1. По дебету счета 76-1 отражают сумму

страхового возмещения, причитающуюся по договору страхования работнику организации (кредитуют счет 73 «Расчеты с персоналом прочим операциям»).

Суммы страхового возмещения, полученные организацией от страховых организаций, отражают по дебету счетов учета денежны средств (51, 52, 55) и кредиту счета 76-1. Некомпенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев списывают в дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Аналитический учет по счету 76-1 ведут по страховщикам и отдельным договорам страхования.

На субсчете 2 «Расчеты по претензиям» счета 76 отражают расчеты по претензиям, предъявленным поставщикам, подрядчикам транспортным и другим организациям, а также по предъявленным и признанным (или присужденным) штрафам, пеням и неустойкам.

В дебет этого счета списывают причиненный организации ущерб по вине поставщиков материальных ресурсов, подрядчиков, учреждений банков и других организаций с кредита следующих счетов:

- 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - на суммы несоответствия цен и тарифов, качества, арифметических ошибок и т. п. по уже оприходованным ценностям;
- 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и других счетов учета затрат - за брак и потери, возникшие по вине поставщиков и подрядчиков;
- учета денежных средств и кредитов банка (51, 52, 66, 67 и др.) - по суммам, ошибочно списанным со счетов! организации;
- 91 «Прочие доходы и расходы» - по штрафам, пеням, неустойкам, взыскиваемым с поставщиков, подрядчиков, покупателей, заказчиков, потребителей услуг за несоблюдение договорных обязательств.

Суммы удовлетворенных претензий списывают с кредита счета 76-2 в дебет счетов учета денежных средств (51, 52 и др.). Суммы неудовлетворенных претензий, как правило, списывают с кредита счета 76-2 в дебет тех счетов, с которых они были списаны на счет 76-2 (60, 10, 20, 23 и др.).

Уплаченные организацией разные штрафы, пени и неустойки списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 3 «Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам» учитывают расчеты по причитающимся организации дивидендам и другим доходам, в том числе по прибыли, убыткам и другим результатам по договору простого товарищества.

Подлежащие получению доходы отражают по дебету счета 76-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Полученные доходы

записывают по дебету счетов учета активов (51, 52 и др.) и кредиту счета 76-3.

На субсчете 4 «Расчеты по депонированным суммам» счета 76 учитывают расчеты с работниками организации по невыплаченным установленный срок суммам из-за неявки получателей.

Депонированные суммы отражают по кредиту счета 76-4 и дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». При выплате депонированных сумм получателю кредитуют счета учета денежных средств и дебетуют счет 76-4.

Аналитический учет по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» ведут по каждому дебитору и кредитору. Сальдо по счету 76 определяют по оборотной ведомости по аналитическим счетам счета 76.

Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами в рамках группы взаимосвязанных организаций, о деятельности которых составляется сводная бухгалтерская отчетность, ведется на счете 76 обособленно.

15.14. Учет расчетов с подотчетными лицами

Подотчетными суммами называются денежные авансы, выдаваемые работникам организации из кассы на мелкие хозяйственные расходы и на расходы по командировкам. Порядок выдачи денег под отчет, размер авансов и сроки, на которые они могут быть выданы, установлены правилами ведения кассовых операций.

В соответствии с Постановлением Правительства Российской Федерации от 08.02.2002 г. № 93 с 01.01.2002 г. оплата суточных производится в размере 100 руб. за каждый день нахождения в командировке.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно и оплата найма жилого помещения оплачиваются по фактическим расходам, подтвержденным соответствующими документами (с учетом установленных ограничений на использование соответствующего транспорта).

Руководители организаций могут разрешить, в порядке исключения, производить дополнительные выплаты, связанные с командировками, сверх установленных норм. Дополнительные выплаты относят на себестоимость продукции. Однако для целей налогообложения затраты на командировки принимаются в установленных пределах.

Подотчетные суммы учитывают на активном синтетическом счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Выдачу денежных авансов подотчетным лицам отражают по дебету счета 71 и кредиту счета 50 «Касса».

Расходы, оплаченные из подотчетных сумм, списывают с кредита счета 71 в дебет счетов 10 «Материалы», 26 «Общехозяйственные

расходы» и других в зависимости от характера расходов. Возврате ные в кассу остатки неиспользованных сумм списывают с подотчетных лиц в дебет счета 50 «Касса». Аналитический учет расходов подотчетными лицами ведут по каждой авансовой выдаче.

Не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов списы вают со счета 71 в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи цен ностей». Со счета 94 суммы авансов списывают в дебет счета 70 «расчеты с персоналом по оплате труда» или 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (если они не могут быть удержаны из суммы оплаты труда работников).

Особенности учета подотчетных сумм при командировке работников за границу. При командировке работников за границу им выдается аванс в валюте страны командирования исходя из установленных норм суточных и квартирных.

Полученную в банке валюту приходуют по счету 50 «Касса» с кредита счета 52 «Валютные счета». Выданная под отчет валюта списывается со счета 50 в дебет счета 71 и отражается в учете в валюте платежа и ее рублевом эквиваленте по курсу ЦБ РФ на момент выдачи.

При возвращении из командировки и сдаче авансового отчета с приложением оправдательных документов задолженность подотчетных лиц списывается с кредита счета 71 в дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» и других счетов в зависимости от вида расходов по курсу на день представления отчета. При изменении за период командировки курса валют курсовая разница списывается на счет 91 «Прочие доходы и расходы»: положительная - на доходы (дебет счета 71, кредит счета 91), отрицательная - на расходы (дебет счета 91, кредит счета 71).

Аналитический учет по счету 71 ведут по каждой сумме, выданной под отчет.

15.15. Учет расчете» с персоналом по прочим операциям

Для обобщения информации о всех видах расчетов с работниками организации, кроме расчетов по оплате труда, с подотчетными лицами и депонентами, используют синтетический счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по предоставленным займам»;
- 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» и др.

На субсчете 1 «Расчеты по предоставленным займам» учитывают расчеты с работниками по предоставленным им займам (на индивидуальное жилищное строительство, приобретение садового домика и др.).

Сумму предоставленного работнику займа отражают по дебету 73-1 с кредита счетов учета денежных средств (50, 51 и др.).

При погашении займа кредитуют счет 73 и дебетуют счета учета неясных средств (50, 51 и др.) или счет 70 в зависимости от принятого порядка платежа.

При невозвращении работником выданного ему займа задолженность списывается с кредита счета 73-1 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» учитывают расчеты по возмещению материального ущерба, причиненного работником организации в результате хищений и недостач товарно-материальных ценностей, брака, а также по возмещению других видов ущерба.

Суммы, подлежащие взысканию с работников организации, списывают в дебет счета 73-2 с кредита счетов 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей», 98 «Доходы будущих периодов», 28 «Брак в производстве» и др. Взысканные с работников суммы удержаний относят в кредит счета 73-2 и дебет счетов 70 (на сумму удержаний из заработной платы), 91 (при отказе во взыскании ввиду необоснованного иска) и др.

К счету 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» может быть открыт субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». На этом субсчете учитывают расчеты с персоналом организации по приобретенным в кредит отдельным категориям товаров.

Операция по оформлению кредита работнику отражается по дебету счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит», и кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» или счета 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Удержания из заработной платы работников в погашение задолженности по кредитам учитывают по дебету счета 70 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и кредиту счета 73, субсчет «Расчеты за товары, проданные в кредит». При погашении задолженности по кредитам дебетуют счета 66 или 67 и кредитуют счет 51 «Расчетные счета».

Аналитический учет по счету 73 ведут по работникам организации.

15.16. Учет операций по доверительному управлению имуществом

Учет у учредителя доверительного управления

Переданное в доверительное управление имущество списывают по учетной стоимости на дату вступления договора в силу. Стоимость

переданного имущества отражают по дебету счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», и кредиту счетов 01 «Основные средства) 04 «Нематериальные активы», 58 «Финансовые вложения» и др. Суммы амортизации по переданным основным средствам и нематериальным активам списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств» и 05 «Амортизация материальных активов» с кредита счета 79-3. Начисление дохода учредителю управления отражается по дебету счета 79-3 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Денежные средства, полученные учредителем управления в счет причитающейся прибыли по договору, учитывают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 79-3.

Причитающиеся учредителю управления суммы возмещения убытков, причиненных утратой или повреждением имущества, а также упущенной выгоды от доверительного управления отражают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении указанных средств учредителем управления они отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

По окончании договора доверительного управления имуществом возвращенное учредителю управления имущество отражается у него по дебету счетов 01, 04, 58 и других и кредиту счета 79 в оценке, по которой оно было отражено по отдельному балансу доверительного управления на дату прекращения договора (т.е. за вычетом начисленной амортизации).

Одновременно на суммы начисленной амортизации кредитуют счета 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов» и дебетуют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

При составлении бухгалтерской отчетности учредителя управления в нее включаются показатели отчетности, представленной доверительным управляющим, путем построчного суммирования аналогичных показателей. В балансе учредителя управления данные по счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты но договору доверительного управления имуществом», не включают.

Учет у доверительного управляющего

Доверительный управляющий должен обеспечить самостоятельный учет операций по каждому договору, обособленный от операций, связанных с имуществом доверительного управляющего. Для каждого договора доверительного управления открывается отдельный субсчет к счету 79 «Внутрихозяйственные расчеты», внутри которого по каждому договору ведется аналитический учет в разрезе учредителя управления и выгодоприобретателя.

Имущество, полученное от учредителя управления, отражается по ебету соответствующих счетов учета имущества (01, 04, 58 и др.) кредиту счета 79 «Внутрихозяйственные расчеты», субсчет 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», по учетной стоимости учредителя на дату вступления договора в силу. Одновременно на сумму начисленной амортизации кредитуют счета 02 и 05 и дебетуют счет 79-3.

Учет операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления, формирование и учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг), расчет и учет финансовых результатов осуществляются в общеустановленном порядке. Обязательным условием при этом является открытие отдельного банковского счета для расчетов по деятельности, связанной с доверительным управлением имуществом.

Начисление амортизации по полученному от учредителя имуществу осуществляется в общеустановленном порядке способом и в пределах срока полезного использования, которые были приняты учредителем. Начисленная сумма амортизации отражается по дебету счетов учета затрат и кредиту счетов 02 и 05.

Учет приобретения или создания новых объектов долгосрочных вложений ведется также в общеустановленном порядке.

Имущество, возвращаемое учредителю управления по окончании договора, списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79, субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имуществом».

Причитающиеся доверительному управляющему суммы вознаграждения и возмещения необходимых расходов по управлению имуществом учитывают по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы» и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», а при фактическом перечислении указанных сумм - по дебету счета 76 с кредита счетов учета денежных средств.

Доверительный управляющий представляет учредителю управления и выгодоприобретателю отчет о своей деятельности в сроки и порядке, установленные договором доверительного управления (в пределах сроков, установленных законом о бухгалтерском учете). Кроме того, доверительный управляющий представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности, включая доверительное Управление имуществом, в общеустановленном порядке.

Учет у выгодоприобретателя

Причитающийся выгодоприобретателю доход учитывается у него по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»,

субсчет «Расчеты по договору доверительного управления имущ ством», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» как внереализационные доходы.

Поступившие денежные средства отражаются по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 76.

Причитающиеся выгодоприобретателю суммы возмещения упущенной выгоды отражаются по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по договору довери. тельного управления имуществом», и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». При получении денежных средств от доверительного управляющего дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 76.

Выгодоприобретатель представляет бухгалтерскую отчетность о своей деятельности с учетом финансовых результатов, полученных по договору доверительного управления имуществом, в общеустановленном порядке.

15.17. Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями

По новому Плану счетов внутригрупповые расчеты учитываются в обычном порядке, установленном для расчетов по группе счетов раздела VI «Расчеты».

Если организация - член группы выступает в роли поставщика, то другие организации этой группы учитывают расчеты с данной организацией на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Расчеты с организациями, являющимися покупателями, учитывают на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Расчеты, связанные с формированием уставного капитала члена группы и с распределением доходов внутри группы, осуществляют на счете 75 «Расчеты с учредителями», а прочие внутригрупповые расчеты - на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

К указанным счетам можно открывать субсчета или использовать иные способы для обеспечения данных о состоянии расчетов между членами группы и осуществления необходимых корректировок при доставлении сводной бухгалтерской отчетности.

15.18. Учет внутрихозяйственных расчетов

Бухгалтерский учет у юридических лиц, имеющих филиалы (представительства) или иные структурные подразделения, может осуществляться в различных формах в зависимости от назначения структурных подразделений, источников финансирования их расходов,

структуры управления ими, территориального расположения и других особенностей. Порядок ведения бухгалтерского учета у головной пранизации зависит также от наличия или отсутствия банковского счета у филиалов и отдельного баланса.

Если филиалы, представительства и другие обособленные подразделения выделены на отдельный баланс, то для расчетов головной организации с обособленными подразделениями используют счет 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Расчеты по выделенному имуществу»;
- 2 «Расчеты по текущим операциям»;
- 3 «Расчеты по договору доверительного управления имуществом» и др.

На субсчете 1 «Расчеты по выделенному имуществу» учитывают состояние расчетов с обособленными подразделениями организации, выделенными на самостоятельные балансы, по переданным им внеоборотным и оборотным активам.

Переданное имущество списывают с кредита соответствующих счетов (01 «Основные средства», 10 «Материалы» и др.) в дебет счета 79-1.

Принятое имущество подразделения организации приходуют по дебету соответствующих счетов (01, 10 и др.) с кредита счета 79-1.

На субсчете 2 «Расчеты по текущим операциям» учитывают состояние всех прочих расчетов организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы, - по взимному отпуску материальных ценностей, продаже продукции, передаче расходов по общеуправленческой деятельности, выплате заработной платы работникам подразделений и т.п.

Счет 79 является активным, поэтому отпущенные подразделениям материальные ценности списывают у организации с кредита материальных счетов (10, 43 и др.) в дебет счета 79-2, а полученные от подразделений ценности приходуют по дебету материальных счетов с кредита счета 79-2. С использованием субсчета 2 счета 79 отражают остальные хозяйственные операции организации с подразделениями, выделенными на отдельные балансы.

В балансе организации внутрихозяйственные расчеты не отражаются, т.е. в отчетности организации остатки по счетам обособленных балансов присоединяются к остаткам по соответствующим счетам головной организации.

Аналитический учет по счету 79 ведут по каждому обособленному подразделению организации.

Филиалы и другие обособленные подразделения отражают полученное от головной организации имущество по дебету счетов учета

имущества и кредиту счета 79. Возвращенное головной организац имущество списывают с кредита счетов учета имущества в дебет счета 79. Хозяйственные операции по приобретению имущества, учету затрат на производство, продаже продукции и др. оформляются у обособленных подразделений обычными бухгалтерскими записями.

Если обособленные подразделения не имеют отдельного баланса, то для учета их операций открывают субсчета к счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

15.19. Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности и отражение ее результатов в учете

Инвентаризация расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками и другими дебиторами и кредиторами заключается в проверке обоснованности сумм, числящихся на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

На основании данных проведенной инвентаризации дебиторская задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, списываются на уменьшение резервов по сомнительным долгам или на финансовые результаты организации.

Суммы кредиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, списываются на финансовые результаты организации.

Бухгалтерские записи по списанию дебиторской и кредиторской задолженности по истечении сроков исковой давности приведены в данной главе.

15.20. Раскрытие информации о расчетах в бухгалтерской отчетности

Сведения о движении дебиторской и кредиторской задолженности (остаток на начало отчетного года, возникновение обязательств, их погашение и остаток на конец года) приведены в разделе 2 «Дебиторская и кредиторская задолженность» Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).

Из общих сумм дебиторской и кредиторской задолженностей выделяется просроченная задолженность, а из нее - задолженность длительностью свыше трех месяцев.

В справке к разделу 2 приведены данные о наличии и движении векселей (выданных и полученных). Кроме того, в справке содержится перечень организаций-дебиторов и организаций-кредиторов, имеющих наибольшую задолженность на конец года, в том числе длительностью свыше трех месяцев.

В бухгалтерском балансе на начало и конец отчетного периода приводятся данные об общей сумме долгосрочной и краткосрочной задолженности с выделением задолженностей по покупателям и заказчикам, векселям к получению, дочерним и зависимым обществам, авансам выданным и прочим дебиторам.

В пассиве баланса приведены общая сумма кредиторской задолженности и ее виды (по поставщикам и подрядчикам, векселям и др.).

Раскрытие информации, связанной с проведением внутрихозяйственных расчетов, в составе пояснительной записки к годовому отчету осуществляется в соответствии с правилами, установленными ПБУ 12/2000.

15.21. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета расчетов

№ п/п	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
1)	Приняты к оплате счета поставщиков за поступившие оборудование, сырье и материалы, а также выполненные работы по капитальному строительству, для цехов основных и вспомогательных производств, общепроизводственного и общехозяйственного назначения, по реализации продукции, отнесенные за счет покупателей		
2)	Получены от поставщиков суммы по перерасчетам (по тарифам, ценам, ошибкам в счетах и т.п.)		
3)	Предъявлены претензии поставщикам за обнаруженную недостачу товарно-материальных ценностей (ТМЦ) при их приемке		
4)	Акцептованы счета поставщиков за услуги по ликвидации последствий стихийных бедствий и их предотвращению		
5)	Списаны отрицательные курсовые разницы		
6)	Погашена задолженность перед поставщиками наличными, перечислениями со счетов учета денежных средств, полученными кредитами банка		
7)	Произведен зачет по задолженности поставщикам по предварительно выданным авансам		
8)	Выданы авансы под поставку ТМЦ и под выполнение работ наличными, с расчетного и валютного счетов, специальных счетов в банках, за счет полученных кредитов банков, займов		
9)	Оплачены за счет выданных авансов счета поставщиков и подрядчиков		

№ *п/п*	*Операции*	*Корреспондирующие счета*	
		Дебет	*Кредит*
10)	Возвращены ранее выданные авансы		
11)	Списаны ранее выданные и невостребованные авансы		
12)	Предъявлены претензии к банкам по ошибочно списанным суммам		
13)	Выдана под отчет денежная сумма		
14)	Списаны расходы на командировку с подотчетного лица		
15)	Отражены подотчетные суммы, не возвращенные работникам в установленный срок		
16)	Удержаны из оплаты труда работников подотчетные суммы, не возвращенные в срок		
17)	Начислены доходы от участия в организации ее работникам		
18)	Начислены доходы от участия в организации сторонним организациям		
19)	Предоставлены займы работникам организации		
20)	Возвращены займы работниками организации		
21)	Начислен налог на прибыль		
22)	Перечислена в бюджет сумма налога на прибыль		
23)	Начислен налог на имущество организации		
24)	Создан резерв по сомнительным долгам		
25)	Списана невостребованная дебиторская задолженность (за счет резерва)		
26)	Начислены платежи по обязательному страхованию имущества и персонала в капитальном строительстве, основном и вспомогательном производствах, цехового и общехозяйственного назначения, в обслуживающих производствах и хозяйствах		
27)	Отражена сумма страхования, причитающаяся по договору работникам организации		
28)	Поступили от страховых организаций суммы возмещения		
29)	Списаны потери ТМЦ по страховым случаям		
30)	Списаны не компенсируемые страховыми возмещениями потери		

Проверка выполнения задания

Стороны счета___	Номера операций					
	1	2	3	4	5	6
Дебет	07, 08, 10, 15, 20, 23, 25, 26, 44	51,52	76	99	91	60
Кредит	60	60	60	60	60	50,51, 52, 55, 66,67
Стороны счета	Номера операций					
	7	8	9	10	11	
Дебет	60	60	60, 76,	51,55,52, 66,67	91	
Кредит	60	50,51,52, 55, 66, 67	60	60	60	
Стороны счета	Номера операций					
	12	13	14	15	16	17, 18
Дебет	76	71	26	94	70	84,84
Кредит	51,52,55	50	71	71	94	70,75
Стороны счета	Номера операций					
	19	20	21	22	23,24	25
Дебет	73	50,51	99	68	91,91	63
Кредит	50,51	73	68	51	68,63	76
Стороны счета	Номера операций					
	26	27	28	29	30	
Дебет	08, 20, 23, 25, 26, 29	76	51,52	76	99	
Кредит	76	73	76	10,41,43 и др.	76	

15.22. Вопросы и задания

1. Назовите основные формы безналичных расчетов.
2. Какова сущность аккредитивной формы расчетов?
3. Каков общий срок исковой давности?
4. На каком счете учитывают авансы, выданные поставщикам?
5. Каковы особенности учета расчетов с использованием векселей?
6. Изложите порядок учета у комитента при комиссионной продаже товаров.
7. Каковы особенности учета импортных операций?
8. Что такое суммовые разницы?

9. Каков порядок образования и использования резервов по
мнительным долгам?

10. Каков порядок начисления процентов по кредитам, получе ным под
инвестиционные активы?

11. Перечислите показатели, введенные в учетную практику ПБУ 18/02. Изложите их сущность.

12. Каков порядок учета расчетов с учредителями и акционера, ми?

13. Какие субсчета открываются к счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»?

14. На какой счет списываются не возвращенные подотчетными лицами суммы авансов?

15. Изложите особенности учета операций по доверительному управлению имуществом у учредителя, доверительного управляющего и выгодоприобретателя.

16. На каких счетах учитываются расчеты с дочерними и зависимыми организациями?

17. На каких субсчетах учитывают внутрихозяйственные расчеты?

18. В каких формах бухгалтерской отчетности содержится информация о дебиторской и кредиторской задолженности?

Глава 16 Учет финансовых результатов

16.1. Понятие и классификация доходов организации

В соответствии с ПБУ 9/99 (14) «доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)».

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц:

- сумм НДС, акцизов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей;
- по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т.п.;
- в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг;
- задатка;
- в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества

залогодержателю; ' в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

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

а) доходы от обычных видов деятельности;

б) прочие поступления.

Доходы от обычных видов деятельности - это выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг; отражаются на счете 90 «Продажи». К прочим поступлениям относятся доходы:

операционные;

внереализационные;

чрезвычайные доходы.

В организациях, предметом деятельности которых является представление за плату во временное пользование своих активов по договору аренды, предоставление за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов ин-

на добавленную стоимость» и 4 «Акцизы» счета 90 и кредиту счет» 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Организации - плательщики экспортных пошлин могут открывать к счету 90 субсчет 5 «Экспортные пошлины» для учета сумм экспор, тных пошлин.

Субсчет 9 «Прибыль/убыток от продаж» предназначен для выявления финансового результата от продаж за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 1-5 счета 90 производят накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 2, 3, 4 и 5 и кредитового оборота по субсчету 1 счета 90 определяют финансовый результат от продаж за отчетный месяц. Выявленную прибыль или убыток ежемесячно заключительными проводками списывают со счета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» ежемесячно закрывается и сальдо на отчетную дату не имеет.

По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи» (кроме субсчета 9), закрываются внутренними записями на счет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж».

Аналитический учет по счету 90 «Продажи» ведут по каждому виду проданной продукции, товаров, выполненных работ и оказанных услуг, а при необходимости и по другим направлениям (по регионам продаж и т.п.).

Варианты учета продажи продукции (работ, услуг) для целей бухгалтерского учета и налогообложения

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

В бухгалтерском учете продукция считается реализованной в момент ее отгрузки (в связи с переходом права собственности на продукцию к покупателю).

Именно поэтому при использовании обоих методов продажи продукции для целей налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям готовая продукция по ценам реализации (включая НДС и акцизы) отражается по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Одновременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счета 43 «Готовая продукция».

С суммы выручки организации исчисляют НДС и акцизный на-г (по установленному перечню товаров).

При методе продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»- Этой проводкой отражается задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая потом погашается перечислением денежных средств бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

При методе продажи «по оплате» задолженность организации перед бюджетом по НДС возникает после оплаты продукции покупателем. Поэтому после отгрузки продукции покупателям организации отража-куг сумму НДС по реализованной продукции по дебету счета 90 и кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Поступившие платежи за проданную продукцию отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и других счетов с кредита счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». После поступления платежей организации, применяющие метод продажи «по оплате», отражают задолженности по НДС перед бюджетом:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Погашение задолженности перед бюджетом по НДС оформляют следующей проводкой:

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам»

Кредит счетов 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

Таким образом, разница в методах продажи продукции для целей налогообложения заключается в следующем. При методе продажи «по отгрузке» задолженность перед бюджетом по НДС оформляется сразу одной проводкой: дебет счета 90, кредит счета 68. При продаже «по оплате» по НДС составляют две проводки:

а) дебет счета 90, кредит счета 76 (отражена сумма НДС по проданной продукции);

б) дебет счета 76, кредит счета 68 (отражена задолженность по НДС перед бюджетом).

Особенности бухгалтерских записей по обоим методам продажи продукции представлены в табл. 16.1.

Таблица 16.1 **МЕТОДЫ ПРОДАЖИ ПРОДУКЦИИ**

№> л/л	*Операции*	*«По оплате»*		*«По отгрузке»*	
		Дебет	*Кредит*	*Дебет*	*Кредит*
1	Отгрузка продукции по цене продажи (включая НДС)	62	90	62	90
2	Списывается производственная себестоимость отгруженной продукции	90	43	90	43

Окончание

№ п/п	*Операции*	*«По оплате»*		<?Поотар^>1	
		Дебет	*Кредит*	*Дебет*	"fyJedi^
3	Списываются расходы по продаже	90	44	90	44
4	Отражена сумма НДС по отгруженной продукции	90	76	90	68 — — —
5	Поступили платежи за реализованную продукцию	51,52	62	51,52	62 — - — -
6	Начислена задолженность бюджету по НДС	76	68	-	
7	Перечислено с расчетного счета в погашение задолженности перед бюджетом	68	51	68	51
8	Списывается финансовый результат от продажи продукции: прибыль убыток	90 99	99 90	90 99	99 90

Особенности учета продажи продукции (товаров] в сельскохозяйственных и торговых организациях

В организациях, занятых производством сельскохозяйственной продукции, по кредиту счета 90 «Продажи» отражается выручка от продажи продукции в корреспонденции со счетом 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

В дебет счета 90 списывают фактическую себестоимость продукции с кредита счетов учета затрат на производство продукции. В тех отраслях, где фактическую себестоимость продукции определяют в конце года (растениеводство и др.), в течение года на счет 90 списывают плановую себестоимость продукции. По окончании года определяют отклонение фактической себестоимости продукции от плановой, и выявленное отклонение списывают в дебет счета 90 с кредита счетов учета затрат на производство продукции (дополнительной проводкой или способом «красное сторно»).

В организациях, занятых оптовой торговлей, при признании в бухгалтерском учете выручки от продажи стоимость товаров списывают со счета 41 «Товары» в дебет счета 90 «Продажи». Если выручка от продажи товаров в течение определенного времени не может быть признана в бухгалтерском учете, то до момента признания эти товары учитывают на счете 45 «Товары отгруженные» (кредитуется счет 41). После момента признания выручки товары списываются со счета 45 в дебет счета 90.

В организациях, осуществляющих розничную торговлю и веДУ' щих учет товаров по продажным ценам, по кредиту счета 90 «Прода

жи» отражается продажная стоимость проданных товаров (в корреспонденции со счетами учета денежных средств и расчетов), а по дебету - их учетная стоимость (в корреспонденции со счетом 41 «Товары») с одновременным сторнированием сумм скидок (накидок), относящихся к проданным товарам (в корреспонденции со счетом 42 «Торговая наценка»).

Расходы, связанные с продажей товаров в торговых организациях, списывают со счета 44 «Расходы на продажу» в дебет счета 90 «Продажи».

16.4. Особенности учета экспортных операций

Порядок учета экспортных операций зависит от порядка реализации товаров (непосредственно самой организацией-изготовителем или через посредническую внешнеэкономическую организацию), а также от порядка оплаты за реализуемые товары.

Оплата экспортных товаров может осуществляться за наличные, в счет государственного кредита Российской Федерации, предоставленного стране иностранного покупателя, на условиях коммерческого кредита, в виде бартерной сделки. Экспорт может производиться также в счет оказания помощи.

Все расчеты по внешнеэкономическим операциям между юридическими лицами - резидентами осуществляются в свободно конвертируемой валюте либо в валюте Российской Федерации в порядке, установленном ЦБ РФ, если иное не предусмотрено в международных договорах с участием Российской Федерации.

Основными документами по экспорту товаров являются контракт на поставку товаров, паспорт сделки, досье, ведомость банковского контроля, грузовая таможенная декларация, учетные карточки тамо-женно-банковского контроля, счета-фактуры, товарно-транспортные накладные и др.

Паспорт сделки составляется организацией-экспортером в двух экземплярах и передается для проверки и подписания в уполномоченный банк. В паспорте указывается информация, необходимая банку Для осуществления валютного контроля за поступлением выручки по соответствующему контракту. После подписания банком один экземпляр паспорта возвращается организации.

По каждому паспорту сделки банк формирует отдельное досье, в которое помещаются оригинал паспорта сделки, копии контракта, Копии разрешений, представленных экспортером в банк, копии межбанковских сообщений, подтверждающих поступление в пользу экспортера денежных средств по контракту.

Ведомость межбанковского контроля содержит сведения пе операциях по контракту. Она подписывается ответственным лицом банка и заверяется печатью банка.

Копия паспорта вместе с грузовой таможенной декларацией направляется организацией в Таможню до предъявления товара к таможенному оформлению. При поступлении экспортного товара тамоц(, ня сверяет данные паспорта сделки и таможенной декларации и ставит на них личную номерную печать. Копию таможенной декларации передают экспортеру. В течение 15 дней с даты принятия решения о выпуске товара из таможни копию таможенной декларации пере-дают в уполномоченный банк.

На основании данных таможенных деклараций, поступающих от таможен, государственный таможенный орган составляет ***учетные карточки*** таможенно-банковского контроля, содержание сведений по произведенным отгрузкам экспортных товаров, а также о поступлении выручки. Эти карточки в течение 30 календарных дней, следующих за датой принятия решения о выпуске товаров, направляются в соответствующие банки.

При реализации товаров организацией-изготовителем в учете отражают все хозяйственные операции по реализации продукции, начиная от определения затрат на маркетинговые исследования до установления цены за реализуемый товар. При реализации продукции через внешнеэкономическую организацию наиболее важным является установление размера комиссионного вознаграждения (бонуса) за услуги внешнеэкономической организации.

Аналитический учет экспортных товаров осуществляется организацией по партиям в разрезе стран и контрактов. Под учетной партией обычно понимают однородные товары, отфактурованные одним счетом, отправленные по одним или нескольким транспортным документам в одном направлении. Если не представляется возможность сохранить первоначальную партию, то устанавливают новую учетную партию по этапам движения товаров. В этом случае в учете открывают новые аналитические счета.

На стоимость отгруженных товаров организация выписывает счет по контрактной стоимости, обычно с отсрочкой платежа.

Синтетический учет экспортных операций осуществляется с применением субсчетов первого и второго порядков.

Синтетический учет отгруженных на экспорт товаров осуществляется либо на счете *45* «Товары отгруженные», либо на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Счет 45 используется для учета отгруженной продукции в случаях, когда договором поставки обусловлен отличный от общего порядка момент перехода права владения, пользования и распоряжения отгру

й продукцией и риска ее случайной гибели от организации .покупателю.

При осуществлении экспортных операций через внешнеторговую организацию последняя завозит экспортируемые товары на свои скла-яы и затем реализует их. Возможен другой вариант: поставщик сам отгру[жает] [това]Р иностранному покупателю, выписывает в его адрес копию счета от имени посредника и направляет в его адрес отгрузочные документы. Посредник акцептует поступившие документы и уже [от] своего имени выставляет платежные документы иностранному покупателю. Посредник может нести дополнительные расходы (по страхованию груза и т.п.), которые подлежат возмещению экспортерами.

Экспортная выручка поступает на транзитный валютный счет. Из выручки-брутто могут оплачиваться накладные расходы по экспорту в инвалюте.

Вычитанием указанных накладных расходов из выручки-брутто определяют чистую выручку (выручку-брутто). Часть чистой выручки подлежит продаже по курсу валютной биржи. Остальная часть чистой выручки зачисляется на текущий счет организации с кредита транзитного валютного счета.

16.5. Учет операционных и внереализационных доходов и расходов

• Назначение счета 91 «Прочие доходы и расходы». Открытие субсчетов по данному счету и порядок их закрытия

Для обобщения информации об операционных и внереализационных доходах и расходах используют счет 91 «Прочие доходы и расходы». К этому счету могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Прочие доходы»;
- 2 «Прочие расходы»;
- 9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

На субсчете 1 «Прочие доходы» учитывают поступления активов, признаваемых прочими доходами (за исключением чрезвычайных).

На субсчете 2 «Прочие расходы» учитывают операционные и внереализационные расходы, признаваемые прочими расходами (за исключением чрезвычайных).

Субсчет 9 «Сальдо прочих доходов и расходов» используется для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Записи по субсчетам 1 и 2 счета 91 производят накопительно [в] течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 1 и кредитового оборота по субсчету 2 определяется сальдо прочих доходов и расходов. Это сальдо ежемесячно

13-

(заключительными оборотами) списывается со счета 91-9 на счет QQ «Прибыли и убытки». Таким образом, на отчетную дату счет 91 «TJbчие доходы и расходы» сальдо не имеет.

По окончании отчетного года субсчета 1 и 2 закрываются внутренними записями на субсчет 9 счета 91.

Учет операционных доходов и расходов

Состав операционных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 (14 и 15).

Основную часть операционных доходов и расходов составляют доходы и расходы от выбытия имущества (кроме продажи готовой продукции (работ, услуг и товаров)) и от участия в других организациях (поступления и расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и других видов интеллектуальной собственности, поступления и расходы, связанные с участием в уставных капиталах других организаций, прибыль или убыток от участия в совместной деятельности).

Учет доходов и расходов от продажи активов (за исключением готовой продукции и товаров)

При выбытии амортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с окончанием срока полезного использования и по другим причинам, безвозмездной передачи сумму амортизации основных средств и нематериальных активов списывают в дебет счетов 02 «Амортизация основных средств»,05 «Амортизация нематериальных активов» с кредита счетов 01 «Основные средства» и 04 «Нематериальные активы». Остаточную стоимость основных средств и нематериальных активов списывают с кредита счетов 01 и 04 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». В дебет счета 91 списывают также все расходы, связанные с выбытием амортизируемого имущества (включая НДС по проданному имуществу).

При выбытии материалов и другого неамортизируемого имущества вследствие продажи, списания в связи с порчей, безвозмездной передачи их стоимость списывают в дебет счета 91. Сумму задолженности покупателей за проданное имущество отражают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 91.

Учет прочих операционных доходов и расходов ,

При осуществлении операций по вкладам в уставные капиталы других организаций и по вкладам участников простого товарищества

общее имущество товарищей неденежными средствами обычно воз-ает разница между стоимостью передаваемого имущества и согла-ованной оценкой вклада. Эта разница отражается в зависимости от

значения по кредиту или дебету счета 91 (превышение согласованной стоимости над учетной отражается по дебету счета 58 «Финансовые вложения» и кредиту счета 91; обратное соотношение - по дебету счета 91 и кредиту счета 58).

Доходы от участия в других организациях можно учитывать:

1) по фактическому поступлению денежных средств;

2) по предварительному начислению доходов и записи на счетах.

При первом варианте по мере поступления денежных средств дебетуют счета 50, 51, 52, 55 и кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы».

При втором варианте начисленные доходы оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (на сумму доходов от вкладов в уставный капитал других организаций, арендной платы и дивидендов)

Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на всю сумму начисленных доходов).

Поступившие платежи по доходам отражают по дебету счетов учета денежных средств (50, 51, 52, 55) и кредиту счета 76.

Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств организации, оформляют бухгалтерскими записями в том же порядке, как и доходы от участия в других организациях. Проценты, уплаченные за предоставление в пользование денежных средств организации, обычно списывают в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета денежных средств.

Отчисления в оценочные резервы (под снижение стоимости материальных ценностей, под обеспечение вложений в ценные бумаги, по сомнительным долгам) отражают по дебету счета 91 и кредиту счетов 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги» и 63 «Резервы по сомнительным долгам». Неиспользованные резервы в периоде, следующем за периодом их создания, списывают в дебет счетов 14, 59 и 63 с кредита счета 91.

Учет внереализационных доходов и расходов

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 внереализационными доходами и расходами являются:

штрафы, пени, неустойки за нарушения условий договоров, полученные и уплаченные;

- активы, полученные и переданные безвозмездно, в том числе по договору дарения;
- поступления в возмещение и возмещение причиненных органи. зации убытков;
- прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году, и убытки про-шлых лет, признанные в отчетном году;
- суммы кредиторской, депонентской и дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности;
- курсовые разницы;
- перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений, мероприятий культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий;
- прочие внереализационные доходы и расходы.

Поступления от уплаты штрафов, пеней, различных неустоек и других видов санкций отражают по кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» и дебету счетов учета денежных средств и расчетов с дебиторами.

Уплаченные организацией суммы штрафов, пеней, неустоек и суммы от других санкций отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» с кредита счетов учета денежных средств. При этом суммы, внесенные в бюджет в виде санкций, в состав расходов от внереализационных операций не включают, а относят на уменьшение прибыли (т.е. на счет 99 «Прибыли и убытки»).

Прибыль прошлых лет, выявленную в отчетном году, отражают по дебету счета 51 «Расчетные счета» и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы»; убытки оформляют обратной бухгалтерской проводкой.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым срок исковой давности истек, списывают в дебет счета 76 и кредит счета 91. Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, списывается с кредита счета 76 на счет средств резерва сомнительных долгов (счет 63) или в дебет счета 91.

Положительные курсовые разницы в зависимости от объекта учета оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 58 «Финансовые вложения» (на разницу по операциям
с финансовыми вложениями)
Дебет счетов 50 «Касса», 52 «Валютные счета» (на разницу
по денежным средствам в валюте)
Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» (по операциям
выдачи валюты под отчет) и других счетов
Кредит счета 91.

По задолженности перед поставщиками и подрядчиками положительную курсовую разницу отражают по кредиту счета 91 и дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Отрицательные курсовые разницы оформляют обратными бухгалтерскими проводками по отношению к положительной курсовой разнице.

В дебет счета 91 с кредита различных счетов списывают расходы, связанные с благотворительной деятельностью, осуществлением мероприятий - спорта, отдыха, развлечений, культурно-просветительского характера и иных аналогичных мероприятий.

Прочие внереализационные расходы и потери списываются с дебета или кредита соответствующих счетов в момент их выявления на счет 91.

Например, затраты по аннулированным производственным заказам списывают в дебет счета 91с кредита счетов 20 «Основное производство» (на стоимость неиспользованных полуфабрикатов, деталей и узлов), 97 «Расходы будущих периодов» (на сумму затрат по подготовке производства, относящихся к аннулированным заказам) и др.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду прочих доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по прочим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой, хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

16.6. Учет недостач и потерь от порчи ценностей

Для обобщения информации о суммах недостач и потерь от порчи материальных и иных ценностей используют счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На этом счете учитывают недостачи и потери от порчи материальных и иных ценностей, выявленные в процессе их заготовления, хранения и продажи, подлежащие отнесению на счета учета затрат на производство, расходов на продажу и на виновных лиц. Потери ценностей, возникающие в результате стихийных бедствий, относят на счет 99 «Прибыли и убытки».

В дебет счета 94 с кредита счетов недостающих или полностью испорченных ценностей списывается их фактическая себестоимость (по товарно-материальным ценностям) или остаточная стоимость (по основным средствам и нематериальным активам). По частично испорченным материальным ценностям в дебет счета 94 списывают сумму определившихся потерь.

При выявлении недостач или порчи при приемке материальных Ценностей от поставщиков сумму недостачи в пределах предусмотренных в договоре величин покупатель относит при оприходовании

ценностей в дебет счета 94 с кредита счета 60 «Расчеты с поставт ками и подрядчиками».

Сумму потерь сверх предусмотренных в договоре величин HQKV патель предъявляет поставщику или транспортной организации и уиГ тывает по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и крепи торами» (субсчет «Расчеты по претензиям») и кредиту счета 60. $Пп_и$ отказе судом во взыскании сумм потерь с поставщиков или транспорт-ных организаций эти суммы списывают со счета 76 на счет 94. Если суд принял решение о взыскании с поставщика сумм недостач и по-терь ценностей сверх предусмотренных в договоре величин, то поставщик сторнирует ранее отраженную сумму продажи на сумму недостач и потерь (дебетует счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитует счет 90 «Продажи»), а также обороты по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 43 «Готовая продукция». Восстановленная таким образом на счете 43 сумма недостач списывается затем в дебет счета 94 с кредита счета 43.

С кредита счета 94 недостачи и потери от порчи ценностей списывают следующим образом:

- недостачи и порчи ценностей в пределах предусмотренных в договоре величин - на счета учета материальных ценностей (когда они выявлены при заготовлении);
- недостачи и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли - на затраты на производство и расходы на продажу (когда они выявлены при хранении или продаже);
- недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли, потери от порчи - в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» (субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба»);
- недостачи ценностей сверх величин (норм) убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников, а также недостач, во взыскании которых отказано судом вследствие необоснованности исков, — на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

По кредиту счета 94 отражаются суммы в размерах и величинах, принятых по дебету данного счета. На счетах учета затрат и расходов на продажу недостающие или испорченные материальные ценности списывают по их фактической себестоимости.

При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между их стоимостью, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94, учитывается на счете 98 «Доходы будущих периодов». По мере взыскания с виновных лиц причитающихся сумм эти суммы списывают в дебет счета 98 и кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостачи ценностей, выявленные в отчетном периоде, но относящиеся к прошлым отчетным периодам, признанные материально

ственными лицами или на которые имеются решения суда о взыскании с виновных лиц, отражаются по дебету счета 94 и кредитуют счета 98. Одновременно на эти суммы дебетуют счет 73 (субсчет «расчеты по возмещению материального ущерба») и кредитуют счет 94. По мере погашения задолженности дебетуют счет 98 и кредитуют счет 91.

16.7. Учет резервов предстоящих расходов

Резервы предстоящих расходов создаются в организациях в целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения.

Организации могут создавать следующие резервы: на предстоящую оплату отпусков работникам, на выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет, на покрытие расходов по ремонту основных средств, на возмещение производственных затрат по подготовительным работам в связи с сезонным производством, на покрытие затрат по ремонту предметов проката, на выплату вознаграждений по итогам работы за год и другие цели, предусмотренные законодательством, нормативными документами Минфина РФ или отраслевыми особенностями состава затрат, утвержденными соответствующими ведомствами по согласованию с Минэкономики РФ и Минфином РФ.

Порядок создания указанных резервов регулируется соответствующими законодательными и другими нормативными актами.

Для получения информации о состоянии и движении резервов предстоящих расходов используют пассивный счет 96 «Резервы предстоящих расходов».

Операции по начислению резервов отражают по кредиту счета 96 и дебету счетов учета затрат на производство и издержек обращения (20, 23, 25, 26 и т.п.).

Фактические расходы и платежи, осуществленные за счет резервных сумм, списывают на уменьшение резервов (дебетуют счет 96) с кредита счетов по учету списываемых расходов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и т.п.).

Для создания соответствующих резервов организация должна предусмотреть их создание в учетной политике на соответствующий год, составить расчет ежемесячных отчислений на текущий год и остатка резерва на начало следующего года.

Например, если организация предоставляет отпуска за текущий год в следующем году, то она может иметь остаток резерва на начало года. Сумму резерва уточняют исходя из количества дней неиспользуемого отпуска, среднедневных сумм оплаты труда работников и обязательных отчислений на социальные нужды.

Остаток резерва на ремонт основных средств на конец года до. пускается в случаях, предусмотренных отраслевыми особенностями состава затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг).

В конце года после инвентаризации расчетов начисленные сум-мы резервов доводят до величины фактических расходов. При этом если фактические расходы превышают суммы начисленных резервов, то на разницу составляют дополнительную проводку по доначислению резервов. Обратная разница оформляется сторнировочной записью.

Аналитический учет по счету 96 ведется по отдельным резервам.

16.8. Учет расходов будущих периодов

Расходы будущих периодов - это затраты, произведенные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам.

Основную часть расходов будущих периодов в организациях составляют расходы на подготовку и освоение производства. Кроме того, к расходам будущих периодов относят расходы по ремонту основных средств в сезонных отраслях промышленности (когда не создается ремонтный фонд), расходы по оплате аренды объектов основных средств или их отдельных частей (помещений), расходы на рекламу, на приобретение лицензий, расходы, связанные с оплатой услуг телефонной и радиосвязи, перечисляемой за последующие периоды, и др.

Учет расходов будущих периодов осуществляют по дебету активного счета 97 «Расходы будущих периодов» с кредита соответствующих материальных, расчетных и других счетов (10, 50, 51, 70, 69, 76 и др.). Ежемесячно или в другие сроки учтенные на дебете счета 97 расходы списывают в дебет счетов 20, 23, 25, 26, 44 и других счетов. Сроки списания расходов будущих периодов, а также соответствующие издержки или другие источники, на которые списываются указанные расходы, регламентируются законодательными и другими нормативными актами или определяются самими организациями.

Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года на счете 97, списывают ежемесячно, либо пропорционально объему производства по месяцам, либо пропорционально плановым затратам на ремонт основных средств, либо равномерно по месяцам.

Из общего состава расходов будущих периодов отдельной калькуляционной статьей по счету 20 «Основное производство» отражают лишь расходы по подготовке и освоению производства. Остальные расходы будущих периодов списывают со счета 97 в дебет собирательно-распределительных (25, 26) или других счетов.

Расходы на рекламу, относящиеся к будущим периодам, также учитываются по дебету счета 97 и кредиту счета 76, с последующим

списанием расходов с кредита счета 97 в дебет счетов учета затрат на производство и расходов на продажу.

ПБУ 14/2000 не включает в состав нематериальных активов расходы, связанные с приобретением лицензий. В связи с этим расходы по приобретению лицензий целесообразно учитывать на счете 97 в качестве расходов будущих периодов. С кредита счета 97 стоимость лицензий в течение срока их действия списывается равномерно по месяцам на счета 26 «Общехозяйственные расходы» или 44 «Расходы на продажу».

16.9. Учет доходов будущих периодов

Для учета доходов, полученных в отчетном периоде, но относящихся к будущим периодам, используют счет 98 «Доходы будущих периодов», который является пассивным. По кредиту счета учитывают доходы, относящиеся к будущим периодам, предстоящие поступления задолженностей, доходы, возникающие вследствие превышения взыскиваемых с виновников недостающих ценностей над их балансовой стоимостью.

По дебету счета отражают списание доходов будущих периодов на счета учета имущества, расчетов, счет 91 «Прочие доходы и расходы». К счету 98 «Доходы будущих периодов» могут быть открыты следующие субсчета:

- 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов»;
- 2 «Безвозмездные поступления»;
- 3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы»;
- 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» и др.

На субсчете 1 «Доходы, полученные в счет будущих периодов» учитывают доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам, - арендная и квартирная плата, плата за коммунальные услуги, пользование средствами связи и др. Полученные или начисленные суммы доходов отражают по кредиту счета 98, субсчет 1, и дебету счетов учета денежных средств и расчетов; списание доходов на расходы наступившего отчетного периода - по дебету субсчета 1 и кредиту соответствующих денежных или расчетных счетов.

На субсчете 2 «Безвозмездные поступления» учитывают стоимость безвозмездно полученных активов.

Безвозмездно полученные активы отражают по рыночной стоимости по дебету счетов учета имущества (08 «Вложения во внеоборотные активы», 10 «Материалы» и других счетов) с кредита счета 98г2.

Сумма бюджетных средств, направленных коммерческой организацц$_{й}$ на финансирование расходов, записывается в кредит счета 98-2 и д$_{е}$, бет счета 86 «Целевое финансирование».

Суммы, учтенные на кредите счета 98, списывают в дебет этого счета с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы»:

- по безвозмездно полученным основным средствам - по мере начисления амортизации;
- по иным безвозмездно полученным материальным ценностям - по мере их списания на производство или при продаже.

На субсчете 3 «Предстоящие поступления задолженностей по недостачам, выявленным за прошлые годы» счета 98 учитывают предстоящие поступления, задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы. По кредиту счета 98-3 отражают выявленные в отчетном году за прошлые годы суммы недостач, признанных виновными лицами или присужденные к взысканию с них судебными органами, в корреспонденции со счетом 94 «Недостачи от потери и порчи ценностей». Одновременно на эти суммы кредитуют счет 94 и дебетуют счет 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба».

По мере погашения задолженности по недостачам кредитуют счет 73-2 и дебетуют счета учета денежных средств или другого имущества. Одновременно оплаченную задолженность отражают по дебету счета 98, субсчет 3, и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

На субсчете 4 «Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей» учитывают разницу между взыскиваемой с виновных лиц суммой за недостающие ценности и их учетной стоимостью.

Выявленную разницу отражают по кредиту счета 98, субсчет 4, и дебету счета 73, субсчет 2. При погашении задолженности по выявленной разнице кредитуют счет 73-2 и дебетуют счет учета денежных средств или другого имущества. Одновременно погашенную часть разницы списывают в дебет счета 98-4 и кредит счета 91.

Аналитический учет по счету 98 осуществляют:

- по субсчету 1 - по каждому виду доходов;
- по субсчету 2 - по каждому безвозмездному поступлению ценностей;
- по субсчету 3 - по каждому виду недостач;
- по субсчету 4 - по видам недостающих ценностей.

i •

16.10. Учет прибылей и убытков

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году исполь-

зуют счет 99 «Прибыли и убытки». По кредиту этого счета отражают доходы и прибыли, а по дебету - расходы и убытки.

Хозяйственные операции отражают на счете 99 по так называемому кумулятивному принципу, т.е. нарастающим итогом с начала года. Сопоставлением кредитового и дебетового оборотов по счету 99 определяют конечный финансовый результат за отчетный период. Превышение кредитового оборота над дебетовым отражается в качестве сальдо по кредиту счета 99 и характеризует размер прибыли организации, а превышение дебетового оборота над кредитовым записывается как сальдо по дебету счета 99 и характеризует размер убытка организации. Счет 99 имеет одностороннее сальдо;

Конечный финансовый результат организации складывается под влиянием:

- финансового результата от продажи продукции (работ, услуг);
- финансового результата от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и другого имущества (части операционных доходов и расходов);
- операционных доходов и расходов (за вычетом результатов от продажи имущества);
- внереализационных прибылей и убытков;
- чрезвычайных доходов и расходов.

Различие между этими составными частями прибыли или убытков состоит в том, что финансовый результат от продажи продукции (работ, услуг) первоначально определяют по счету 90 «Продажи». Со счета 90 прибыль или убыток обычной деятельности списывается на счет 99 «Прибыли и убытки».

Финансовый результат от продажи имущества, операционные и внереализационные доходы и расходы вначале отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы», с которого затем ежемесячно списывают на счет 99.

Чрезвычайные доходы и расходы сразу относят на счет 99 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 отражают суммы начисленного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и суммы причитающихся налоговых санкций в корреспонденции со счетом 68 «Расчеты по налогам и сборам». Платежи по перерасчетам по налогу на прибыль также отражаются на счетах 99 и 68.

К *чрезвычайным доходам* ПБУ 9/99 относит поступления, возникающие как последствия обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, остаю-

щихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейщему использованию активов, и т.п.

Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обсто. ятельств, приходуют по дебету материальных, расчетных и других счетов с кредита счета 99 «Прибыли и убытки». Например, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания пришедшего в не-годность по чрезвычайным обстоятельствам имущества, приходуют по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 99.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе чрезвычайных расходов отражают расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Потери и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, списывают в дебет счета 99 с кредита счетов материальных ценностей (утраченных или израсходованных при ликвидации последствий чрез вычайных обстоятельств), расчетов с персоналом по оплате труда (по работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий), денежных средств и др.

При списании стоимости имущества, утраченного в результате чрезвычайных обстоятельств, амортизируемое имущество относят в дебет счета 99 по остаточной стоимости (с кредита счетов 01 и 04), а остальное имущество — по фактической себестоимости (с кредита счетов 08, 10, 11, 20, 21, 23, 29, 41, 43, 50, 58 и др.). При этом организации, учитывающие материалы по учетным ценам, к бухгалтерской записи по списанию материалов по учетным ценам (дебет счета 99, кредит счета 10) составляют дополнительную бухгалтерскую запись на списание отклонений, приходящихся на утраченные материалы. Суммы отклонений списывают на счет 99 со счета 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» принятым в организации способом.

В дебет счета 99 списывают не компенсируемые страховыми возмещениями потери от страховых случаев (со счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»), а также стоимость животных, павших или забитых в связи с эпизоотией, стихийными бедствиями и иными чрезвычайными обстоятельствами (с кредита счета 11 «Животные на выращивании и откорме»).

Порядок закрытия счета 99 «Прибыли и убытки»

По окончании отчетного года счет 99 «Прибыли и убытки» закрывают. Заключительной записью декабря сумму чистой прибыли списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Сумму убытка списывают с кредита счета 99 в дебет счета 84.

Аналитический учет по счету 99 должен обеспечить формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках.

Порядок использования чистой прибыли отчетного года рассмотрен в п. 5.7.

16.11. Раскрыта информации о доходах в бухгалтерской отчетности

В соответствии с ПБУ 9/99 в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация: . о порядке признания выручки организации;

- *о* способе определения готовности работ, услуг, продукции; выручка от выполнения, оказания продажи которых признается по мере готовности.

Выручка, операционные и внереализационные доходы, составляющие 5% и более от общей суммы доходов за отчетный период, показываются по каждому виду деятельности. Соответственно доходам по каждому виду деятельности должны быть отражены в отчетности и расходы по видам деятельности (требования ПБУ 10/99).

По выручке, полученной в результате выполнения договоров, предусматривающих исполнение обязательств неденежными средствами, должна быть раскрыта следующая информация:

- общее количество организаций, с которыми заключены указанные договоры, с указанием организаций, на которые приходится основная часть такой выручки;
- доля выручки, полученной по указанным договорам со связанными организациями;
- способ определения стоимости продукции (товаров), переданной организацией.

Прочие доходы организации за отчетный период, незачисляемые на счет прибылей и убытков, подлежат раскрытию в бухгалтерской отчетности обособленно.

Построение бухгалтерского учета должно обеспечить возможность раскрытия информации о доходах организации в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности.

Основные составляющие финансового результата организации приведены в отчете о прибылях и убытках.

Операционные и внереализационные доходы могут отражаться в отчете о прибылях и убытках за вычетом расходов, относящихся к этим доходам, когда:

- соответствующие правила бухгалтерского учета предусматривают или не запрещают такое отражение доходов;

доходы и связанные с ними расходы, возникающие в результате одного и того же или аналогичного по характеру факта хозяйственной деятельности, не являются существенными для характерис-тики финансового положения организации.

16.12. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета финансовых результатов

№	Операции	Корреспондир	
		Дебет	Кредит
	Отражена прибыль от продажи готовой продукции, товаров и другого имущества Начислена арендная плата по договору текущей аренды		
	Оприходованы излишки ТМЦ, а также излишки незавершенного производства, выявленные при инвентаризации		
	Доначислена разница между покупной и номинальной стоимостью ценных бумаг (покупная цена ниже номинальной стоимости) Списана кредиторская задолженность по истечению сроков исковой давности Начислены и получены доходы от участия в других организациях		
	Отражены признанные и присужденные суммы штрафов, пеней, неустоек за несоблюдение другими организациями договорных обязательств		
9 1 0	Присоединены к доходам отчетного года неизрасходованные суммы сомнительных долгов, начисленные в предыдущем году, а также суммы ранее начисленных резервов предстоящих расходов		
1 1	Списаны положительные курсовые разницы		
1 2	Списаны убытки отчетного года		
	Списаны ТМЦ, пропавшие при стихийных бедствиях и использованные при ликвидации бедствий		
	Уплачены штрафы, пени, неустойки, судебные издержки и сборы		
	Начислены резервы сомнительных долгов		
	Списана нераспределенная прибыль отчетного года		
	Списаны штрафы, пени, неустойки, не признанные арбитражем		

М> л/л	Операции	*Корреспондиру*	
		Дебет	*Кредит*
16	Начислен налог на прибыль		
17	Начислен резерв на оплату отпусков		
18	Начислены отпускные суммы		
19	Начислена сумма арендной платы за периоды		
20	Отражены расходы по		
21	Оприходованы поступившие материалы		
22	Отпущены в производство поступившие материалы		

Проверка выполнения задания

Сторон	Номера операций							
	1	2	3	4	5	6	7	8
Дебет	90,91	76	07,10,1	58	91	76,	76	63
Кредит	99	91	91	91	60	91	91	91
Сторон	Номера операций							
	9	10	11	12	13	14	15	16
Дебет	50, 52,	84	99	91	91	99	91	99
Кредит	91	99	10,11,41,	50,	63	84	76	68
Сторон	Номера операций							
	17	18	19	20	21	22		
Дебет	20, 23,	96	97	97	10	20,	98	
Кредит	96	70	76	50,5	98	10	91	

16.13. Вопросы и задания

1. Что такое доходы организации?
2. Какова классификация доходов организации?
3. Какие субсчета открывают к счету 90 «Продажи»?
4. Укажите особенности бухгалтерских записей в зависимости от Метода учета продажи продукции.
5. Каковы особенности учета экспортных операций?

6. Каков состав операционных доходов?

7. Перечислите основные виды внереализационных доходов и расходов.

8. Какими нормативными документами определен порядок учета операционных и внереализационных доходов и расходов?

9. На какие счета списываются выявленные недостачи и потерн от порчи ценностей?

10. Какие резервы могут создавать организации?

И. Каков порядок учета расходов будущих периодов?

12. Какие субсчета открывают к счету 98 «Доходы будущих периодов»?

13. Укажите особенности учета чрезвычайных доходов и расходов.

14. Каков порядок закрытия счета 99 «Прибыли и убытки»?

15. Какая информация о доходах должна раскрываться в бухгалтерской отчетности?

Глава 17 Бухгалтерская отчетность организации

17.1. Понятие, состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организации за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют по данным бухгалтерского, статистического и оперативного учета. Она является завершающим этапом учетной работы.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа в самой организации. Вместе с тем отчетность необходима для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования. Отчетность должна быть достоверной, своевременной. В ней должна обеспечиваться сопоставимость отчетных показателей с данными за прошлые периоды.

Организации составляют отчеты по формам и инструкциям (указаниям), утвержденным Минфином и Госкомстатом Российской Федерации. Единая система показателей отчетности организации позволяет составлять отчетные сводки по отдельным отраслям, экономическим районам, республикам и по всему народному хозяйству в целом.

Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления, степени обобщения отчетных данных.

По видам отчетность подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и оперативную.

Бухгалтерская отчетность представляет собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности. Составляют ее по данным бухгалтерского учета.

Статистическая отчетность составляется по данным статистического, бухгалтерского и оперативного учета и отражает сведения по отдельным показателям хозяйственной деятельности организации как в натуральном, так и в стоимостном выражении.

Оперативная отчетность составляется на основе данных оперативного учета и содержит сведения по основным показателям за короткие промежутки времени - сутки, пятидневку, неделю, декаду, половину месяца. Эти данные используются для оперативного контро-

ля и управления процессами снабжения, производства и реализаци продукции.

По периодичности составления различают внутригодрвую и го довую отчетность. Внутригодовая отчетность включает отчеты за день, пятидневку, декаду, половину месяца, месяц, квартал и полугодие. Внутригодовую статистическую отчетность обычно называют текущей статистической отчетностью, а внутригодовую бухгалтерскую - промежуточной бухгалтерской отчетностью. Годовая отчетность - это отчеты за год.

По степени обобщения отчетных данных различают отчеты первичные, составляемые организациями, и сводные, которые составляют вышестоящие или материнские организации на основании первичных отчетов.

В настоящее время организации представляют в обязательном порядке промежуточную и годовую бухгалтерскую отчетность. Промежуточная бухгалтерская отчетность включает:

- ф. № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- ф. № 2 «Отчет о прибылях и убытках».

Кроме указанных форм в составе промежуточной бухгалтерской отчетности организации могут представлять иные отчетные формы (Отчет о движении денежных средств и др.), а также пояснительную записку, входящие в состав годовой отчетности.

В соответствии с Законом «О бухгалтерском учете» (1) и ПБУ 4/99 (9) годовая бухгалтерская отчетность организаций, за исключением отчетности бюджетных организаций, состоит из:

- бухгалтерского баланса;
- отчета о прибылях и убытках;
- приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- пояснительной записки.

Рекомендуемые формы бухгалтерской отчетности организаций, а также указания о порядке их заполнения утверждаются Министерством финансов Российской Федерации.

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

В пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репута-

и,, организации, выражающаяся, в частности, в известности у клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов роста; уровень эффективности использования ресурсов организации и др. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важнейших экономических и финансовых показателей работы организации за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляемых экономических мероприятиях и другой информации, интересующей возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности.

Все большая ориентация отечественной бухгалтерской отчетности на внешних пользователей, а также на предоставление достаточно детальной информации акционерам существенно приблизила ее к отчетности западных стран.

За 2002 г. годовая бухгалтерская отчетность включает:

- бухгалтерский баланс - ф. № 1;
- отчет о прибылях и убытках - ф. № 2;
- отчет об изменениях капитала - ф. № 3;
- отчет о движении денежных средств - ф. № 4;
- приложение к бухгалтерскому балансу — ф. № 5;
- отчет о целевом использовании полученных средств - ф. № 6;
- пояснительную записку;
- специализированные формы, устанавливаемые министерствами и ведомствами Российской Федерации для организаций системы по согласованию соответственно с министерствами финансов Российской Федерации и республик;
- итоговую часть аудиторского заключения.

Субъекты малого предпринимательства, не применяющие упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности и не обязанные проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности отчеты об изменениях капитала и движении денежных средств, приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 3, 4 и 5) и пояснительную записку.

Если указанные субъекты малого предпринимательства обязаны проводить аудиторскую проверку достоверности бухгалтерской отчетности, то они также могут не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности ф. № 3, 4 и 5, если отсутствуют соответствующие данные.

Некоммерческие организации имеют право не представлять в составе годовой бухгалтерской отчетности Отчет о движении денежных средств (ф. № 4), а также при отсутствии соответствующих данных -Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) и Приложения к бухгалтерскому балансу (ф. № 5).,

Общественные организации (объединения), не осуществляют предпринимательскую деятельность и не имеющие кроме выбывц,[е]го имущества оборотов по продаже товаров (работ, услуг), промер точную бухгалтерскую отчетность не составляют. Указанные оргац[и]зации в составе годовой бухгалтерскому отчетности не представля ют отчеты об изменениях капитала и о движении денежных средс[тв] (формы № 3 и 4), Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5) и пояснительную записку.

17.2. Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности

Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности, определены Законом «О бухгалтерском учете» (I) и ПБУ 4/99 (9). Эти требования следующие: достоверность и полнота, нейтральность, целостность, последовательность, сопоставимость, соблюдение отчетного периода, правильность оформления. Эти требования являются дополнительными к допущениям и требованиям, раскрытым в ПБУ 1/98 (6).

Требование ***достоверности и полноты*** означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. При этом достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации и ее финансовых результатах, то в бухгалтерскую отчетность включают соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Для достижения достоверного и полного отражения финансовых результатов и финансового положения организации при составлении отчетности в исключительных случаях (например, при национализации имущества) допускается отступление от правил, установленных ПБУ/4.

Требование нейтральности означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование целостности означает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных опера-

, осуществленных как организацией в целом, так и ее филиалами пред[ставительствами и] иными подразделениями, в том числе выявленными на отдельные балансы.

Требование последовательности означает необходимость соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, 0гчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с ***требованиями сопоставимости*** **в** бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному. В Положении оговорено, что если они не сопоставимы по ряду причин, то данные предшествующих периодов подлежат корректировке по установленным правилам.

Требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве отчетного года в России принят период с 1 января по 31 декабря включительно, т.е. отчетный год совпадает с календарным. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (31 декабря для годового бухгалтерского отчета и другие последние дни месяцев для периодической бухгалтерской отчетности, например, для отчетности за январь-февраль в високосные годы - 29 февраля).

Требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте Российской Федерации (в рублях), подписание руководителем организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет (главным бухгалтером и т.п.).

В ПБУ 4/99 определены ***подходы к раскрытию существенной информации,*** ориентированные на ее важность для заинтересованных пользователей.

Показатели об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в бухгалтерской отчетности:

- должны приводиться обособленно в случае их существенности
- и если без них невозможна оценка финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности заинтере-

f сованными пользователями;

f могут приводиться общей суммой с раскрытием в пояснениях

' к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках, если каждый из этих показателей в отдельности несуществен для оценки заинтересованными пользователями финансового положения организации или финансовых результатов ее деятельности.

17.3. Порядок составления бухгалтерских отчетов

Для того чтобы бухгалтерская отчетность соответствовала предъя» ляемым к ней требованиям, при составлении бухгалтерских отчетов д$_{0л}$ жно быть обеспечено соблюдение следующих условий: полное отраве ние за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации всех производственных ресурсов, готовой продукции и расчетов; полное совпадение данных синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетов и балансов с данными синтетического и аналитического учета; осуществление записи хозяйственных операций в бухгалтерском учете только на основании надлежаще оформленных оправдательных документов или приравненных к ним технических носителей информации; правильная оценка статей баланса.

Составлению отчетности должна предшествовать значительная подготовительная работа, осуществляемая по заранее составленному специальному графику. Важным этапом^ подготовительной работы составления отчетности является закрытие в конце отчетного периода всех операционных счетов: калькуляционных, собирательно-распределительных, сопоставляющих, финансово-результативных. До начала этой работы должны быть осуществлены все бухгалтерские записи на синтетических и аналитических счетах (включая результаты инвентаризации), проверена правильность этих записей.

Приступая к закрытию счетов, следует иметь в виду, что современные организации являются сложными объектами учета и калькулирования себестоимости продукции. Их продукция используется по различным направлениям. Взаимные услуги оказывают друг другу и основному производству вспомогательные производства. При взаимном использовании продукции и услуг невозможно во всех случаях отнести на все объекты калькуляции фактические затраты. Какую-то часть затрат по некоторым объектам калькуляции организации вынуждены отражать в плановой оценке. В этих условиях важное значение имеет обоснование последовательности закрытия счетов.

Обобщение накопленного опыта в этом деле позволило выработать следующие рекомендации: закрытие счетов начинают со счетов учета затрат на производство, имеющих максимальное количество потребителей и минимальные встречные затраты, и заканчивают счетами с минимальным количеством потребителей и максимальным количеством встречных затрат. В соответствии с данным подходом закрытие счетов осуществляют в такой последовательности.

В первую очередь исчисляют себестоимость услуг вспомогательных производств и закрывают счет 23 «Вспомогательные производства». Во вторую очередь распределяются расходы будущих периодов, общепроизводственные и общехозяйственные расходы и закрываются следую-

шие счета: 97 «Расходы будущих периодов», 25 «Общепроизводствен-ные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы». Затем калькулируют себестоимость продукции основных отраслей производства и списыва-т затраты со счета 20 «Основное производство». После этого осуществляют списание затрат со счета 29 «Обслуживающие производства и хозяйства». В порядке последующей очередности производятся записи на счетах по учету капитальных вложений, определяется финансовый результат от деятельности организации и закрываются счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы», распределяется прибыль и закрывается счет 99 «Прибыли и убытки».

При составлении форм бухгалтерской отчетности используются в основном данные Главной книги. Порядок составления отчетных форм подробно изложен в Методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности (36).

Отчетным годом для всех организаций считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

Первым отчетным годом для создаваемых организаций считается период с даты их государственной регистрации по 31 декабря включительно. Вновь созданным организациям после 1 октября разрешается считать первым отчетным годом период с даты их государственной регистрации по 31 декабря следующего года включительно.

Данные вступительного баланса должны соответствовать данным утвержденного заключительного баланса за период, предшествующий отчетному. В случае изменения вступительного баланса на 1 января отчетного года причины следует объяснить.

Изменения в бухгалтерской отчетности, относящиеся как к текущему, так и к прошлому году (после ее утверждения), производятся в отчетности, составляемой за отчетный период, в котором были обнаружены искажения ее данных.

Исправления ошибок в бухгалтерской отчетности подтверждаются подписью лиц, ее подписавших, с указанием даты исправления.

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации. В организации, где бухгалтерский учет ведется на договорных началах специализированной организацией или специалистом, бухгалтерская отчетность подписывается руководителем этой организации и специалистом, ведущим бухгалтерский учет.

17.4. Содержание бухгалтерского баланса и правила оценки его статей

Основной формой бухгалтерской отчетности является бухгалтерский баланс. Его составляют на основе данных об остатках по дебе-

ту и кредиту синтетических счетов и субсчетов на начало и конец

•»-• *-*

' *'C>

риода, взятых из Главной книги.

При журнально-ордерной форме учета обороты по кредиту Кал дого счета записывают в Главную книгу только из журналов-ордеро ' Обороты по дебету отдельных счетов собирают в Главной книге и нескольких журналов-ордеров в разрезе корреспондирующих счетов

При мемориально-ордерной форме учета запись на счетах Главной книги производят непосредственно по данным мемориальных ордеров.

В организациях, применяющих машинно-ориентированные формы учета, Главная книга создается с использованием вычислительной техники на основе машинограмм, магнитных лент, дисков, дискеток и иных машинных носителей.

На малых предприятиях, применяющих упрощенную форму учета баланс составляют по данным Книги учета хозяйственных операций.

Следует отметить, что некоторые балансовые статьи заполняют непосредственно по остаткам соответствующих счетов («Касса», «Расчетные счета» и др.).

Значительная часть балансовых статей отражает сгруппированные данные нескольких синтетических счетов. Например, по статье «Сырье, материалы и другие аналогичные ценности» отражается сальдо по счетам 10 и 16; по статье «Затраты в незавершенном производстве» - сальдо счетов 20, 21, 23, 29, 44, 46 и др.

Основное содержание бухгалтерского баланса представлено ПБУ 4/99 (9).

Конкретизация содержания баланса по годам осуществляется приказами Минфина РФ по квартальной и годовой отчетности.

Правила оценки статей баланса

Правила оценки статей баланса установлены положениями по бухгалтерскому учету и бухгалтерской отчетности и инструкциями (указаниями) по составлению бухгалтерской отчетности.

В соответствии с Положением основные средства и нематериальные активы отражают в балансе по остаточной стоимости; сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тару, запасные части и другие материальные ресурсы — по фактической себестоимости; готовую и отгруженную продукцию в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов и использования счета 40 «Выпуск продукции, работ, услуг» - по полной или неполной фактической производственной себестоимости и по полной или неполной нормативной (плановой) себестоимости продукции.

Товары в организациях, занятых торговой деятельностью, отра-
в балансе по стоимости их приобретения.

Незавершенное производство в массовом и серийном произведшее может отражаться в балансе по нормативной (плановой) производственной себестоимости или по прямым статьям расходов, а так-^e по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве продукции незавершенное производство отражают по фактическим производственным затратам.

Материальные ценности, на которые цена в течение года снизилась либо которые морально устарели и частично потеряли свое первоначальное качество, отражают в бухгалтерском балансе на конец отчетного года по цене возможной реализации, когда они ниже первоначальной стоимости приобретения, с отнесением разницы в ценах на финансовые результаты хозяйственной деятельности.

Остатки средств организации по валютным счетам, другие денежные средства (включая денежные документы), ценные бумаги, дебиторскую и кредиторскую задолженность в иностранных валютах отражают в отчетности в валюте, действующей на территории Российской Федерации, в суммах, определяемых путем пересчета иностранных валют по курсу ЦБ РФ, действующему на последнее число отчетного периода.

Расчеты с дебиторами и кредиторами каждая сторона отражает в своей отчетности в суммах, вытекающих из бухгалтерских записей и признаваемых ею правильными. При разногласиях заинтересованная сторона обязана в установленные сроки передать необходимые материалы на рассмотрение органам, уполномоченным разрешать соответствующие споры.

Дебиторскую задолженность, по которой истек срок исковой давности, другие долги, нереальные для взыскания, списывают по решению руководителя предприятия за счет резерва сомнительных долгов либо на финансовые результаты хозяйственной деятельности коммерческой организации и увеличение расходов у некоммерческой организации.

Списание долга в убыток вследствие неплатежеспособности не является аннулированием задолженности. Она отражается за балансом в течение пяти лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания с должника в случае изменения его имущественного положения.

Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности, списывают на финансовые результаты хозяйственной деятельности коммерческой организации или увеличение доходов у некоммерческой организации.

Отражаемые в отчетности суммы по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должны быть согласо-

ваны с ними и тождественны. Оставление на балансе не отрегудип ванных сумм по этим расчетам не допускается.

Штрафы, пени и неустойки, признанные должником или по кото рым получены решения суда, арбитража об их взыскании, относят ц финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение доходов (уменьшение расходов) у некоммерческой организации и $д_0$ их получения или уплаты отражают в отчетности получателя и плательщика соответственно по статьям дебиторов или кредиторов.

В случае продажи и прочего выбытия имущества организации (основных средств, производственных запасов, ценных бумаг и др.) $уб_ы$. ток или доход по этим операциям относят на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов (доходов) у некоммерческой организации.

Невозмещенные потери от стихийных бедствий списывают по решению руководителя организации на финансовые результаты отчетного года организации (в дебет счета 99 «Прибыли и убытки»).

17.5. Содержание отчетов о прибылях и убытках и изменениях капитала, приложения к бухгалтерскому балансу, отчета о целевом использовании полученных средств и пояснительной записки к годовому отчету

Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2) содержит в своих разделах сведения за отчетный и предыдущий периоды:

I - о прибыли (убытках) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (из выручки нетто вычитают себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг, коммерческие расходы и управленческие расходы, если они по учетной политике выделяются из производственной себестоимости и списываются на счета реализаций);

II - об операционных доходах и расходах с выделением процентов к получению и уплате (сумм процентов по ценным бумагам и сумм, причитающихся от банков за пользование ими остатками средств на счетах организации), доходов от участия в других организациях и прочих операционных доходов и расходов;

III - о внереализационных доходах и расходах, прибыли (убытках) до налогообложения, налоге на прибыль и иных аналогичных платежах, о прибыли (убытках) от обычной деятельности;

IV - о чрезвычайных доходах и расходах и чистой (нераспределенной) прибыли (убытках) отчетного периода, которую получают прибавлением к прибыли от обычной деятельности чрезвычайных доходов и вычитанием из полученной суммы чрезвычайных расходов.

Справочно в отчете приводятся данные за отчетный и предшествующий периоды о дивидендах, приходящихся на одну привилегиро-

и обычную акцию, и о предполагаемых в следующем году на одну привилегированную и обычную акцию, расшифровке отдельных прибылей и убытков приводятся дан-ну е за отчетный и предшествующий периоды об отдельных видах прибылей и убытков (штрафах, пени, неустойках; прибыли (убытках прошлых лет; курсовых разницах по операциям в иностранной валюте

яДр0-Отчет о прибылях и убытках составляется в основном по данным счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы».

Отчет об изменениях капитала (ф. № 3) состоит из четырех разделов и справки.

В разделе I «Капитал» показывают остаток на начало года, поступление, расход (использование) и остаток на конец года составных частей собственного капитала (уставного и добавочного капитала, резервного фонда, нераспределенной прибыли прошлых лет, фондов социальной сферы, целевых финансирования и поступлений).

В разделе II «Резервы предстоящих расходов)) и в *разделе III «Оценочные резервы»* показывают остатки на начало и конец отчетного периода и движение имеющихся в организации резервов предстоящих расходов и оценочных резервов.

В разделе IV «Изменение капитала» содержатся сведения за отчетный и предшествующий периоды о величине капитала на начало периода, его увеличении (по направлениям), уменьшении (по направлениям) и величине капитала на конец отчетного периода.

В «Справке» указываются данные о чистых активах на начало и конец отчетного года и о полученных из бюджета и внебюджетных фондов средствах на расходы по обычным видам деятельности и на расходы по капитальным вложениям во внеоборотные активы (по направлениям расходов за отчетный и предыдущий годы).

Содержание *отчета о движении денежных средств* рассмотрено в главе 13 (п. 10).

Форма № 5 *«Приложение к бухгалтерскому балансу»* состоит из семи разделов.

В разделе 1 «Движение заемных средств» показывают остатки на начало и конец отчетного периода и полученные и погашенные долгосрочные и краткосрочные займы и кредиты с выделением не погашенных в срок.

В разделе 2 «Дебиторская и кредиторская задолженность» содержатся данные об остатках и движении за год по краткосрочной и Долгосрочной дебиторской и кредиторской задолженностях с выделением просроченной и отдельно длительностью свыше трех месяцев, а также данные о полученных и выданных обеспечениях. В справке к разделу 2 содержатся сведения на начало и конец отчет-

ного года о движении векселей выданных и полученных, с выде нием просроченных, и дебиторской задолженности по поставлет»^ продукции (работам, услугам) по фактической себестоимости. В кощ" раздела указываются организации, имеющие наибольшую дебитоС скую и кредиторскую задолженность на конец года, в том числе дт, тельностью свыше трех месяцев.

В разделе 3 «Амортизируемое имущество» отражены остатки нача чало и конец отчетного года и данные о поступлении и выбытии по каждому виду нематериальных активов и основных средств и имуществу для передачи в лизинг и предоставляемому по договору проката.

В Справке к разделу 3 содержатся данные на начало и конец от. четного года об имуществе, переданном в аренду и переведенном на консервацию, а также о начисленной сумме амортизации по нематериальным активам, основным средствам и доходным вложениям в материальные ценности. В конце справки приведен результат по индексации в связи с переоценкой основных средств (по первоначальной стоимости и амортизации), сведения об имуществе, находящемся в залоге, и стоимости имущества, по которому амортизация не начисляется (с выделением нематериальных активов и основных средств).

В разделе 4 «Движение средств финансирования долгосрочных инвестиций и финансовых вложений» содержатся сведения о собственных средствах организации и привлеченных средствах по их видам (остатки на начало и конец отчетного года, начислено, использовано). В конце раздела справочно приводятся данные о незавершенном строительстве и инвестициях в дочерние и зависимые общества.

В разделе 5 «Финансовые вложения» указаны суммы остатков на начало и конец отчетного года по каждому виду долгосрочных и краткосрочных финансовых вложений.

В разделе б «Расходы по обычным видам деятельности» отражены затраты по элементам за отчетный и предыдущий годы и данные об изменении остатков незавершенного производства, расходов будущих периодов и резервов предстоящих расходов.

В разделе 7 «.Социальные показатели» приводятся данные об отчислениях в государственные внебюджетные фонды (по каждому их виду) и отчислениях в негосударственные пенсионные фонды (по показателям: причитаются по расчету, израсходовано, перечислено в фонды). Кроме того, в разделе содержатся сведения о причитающихся по расчету страховых взносах по договорам добровольного страхования, о среднесписочной численности работников, денежных выплатах и поощрениях, не связанных с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, и о доходах по акциям и вкладам в имущество организаций.

Отчет о целевом использовании полученных средств **(ф. № 6)**

ерзкит данные за отчетный и предыдущий годы об остатке средств ^{Co} начало года, поступлении средств по их видам (вступительные, ^{11} $_{ен}$ские, добровольные взносы, доходы от предпринимательской дельности, прочие^ использовании средств по их видам (расходы на елевые мероприятия - социальная и благотворительная помощь, про-едение конференций, семинаров и иные мероприятия; расходы на держание аппарата управления - на оплату труда, на командировки и деловые поездки и т.п.; на приобретение основных средств, инвентаря и иного имущества; прочие расходы) и об остатке средств на конец года.

Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчетности должна содержать существенную информацию об организации, ее финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

В пояснительной записке должно сообщаться о фактах неприменения правил бухгалтерского учета в случаях, когда они не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации, с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

В пояснительной записке к бухгалтерской отчетности организация указывает изменения в своей учетной политике на следующий отчетный год.

В акционерных обществах в пояснительной записке целесообразно указывать состав (фамилии и должности) членов совета директоров (наблюдательного совета), членов исполнительного органа, общую сумму выплаченного им вознаграждения. При этом описываются все виды выплаченного вознаграждения (заработная плата, премии, комиссионные и иные имущественные предоставления - льготы и привилегии).

Кроме того, в пояснительной записке может быть приведена оценка деловой активности организации, критериями которой являются широта рынков сбыта продукции, включая наличие поставок на экспорт, репутация организации, выражающаяся, в частности, в известности у клиентов, пользующихся услугами организации, и др.; степень выполнения плана, обеспечение заданных темпов роста; уровень эффективности использования ресурсов организации. Целесообразно включение в пояснительную записку данных о динамике важней-экономических и финансовых показателей работы организации

за ряд лет, описаний будущих капиталовложений, осуществляем экономических мероприятиях и другой информации, интересую^'! возможных пользователей годовой бухгалтерской отчетности. и Все большая ориентация отечественной бухгалтерской отчетно ти на внешних пользователей, а также на предоставление достато " но детальной информации акционерам существенно приблизила е к отчетности западных стран.

17.6. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» все организации, за исключением бюджетных, представляют годовую бухгалтерскую отчетность в соответствии с учредительными документами учредителям, участникам организации или собственникам имущества, а также территориальным органам государственной статистики по месту их регистрации. Государственные и муниципальные унитарные предприятия представляют бухгалтерскую отчетность органам, уполномоченным управлять государственным имуществом.

Другим органам исполнительной власти, банкам и иным пользователям бухгалтерская отчетность представляется в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Организации обязаны представить квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую -в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, предусмотренном учредительными документами организации.

Датой представления бухгалтерской отчетности для организации считается день фактической передачи ее по принадлежности или дата ее отправления, обозначенная на штемпеле почтовой организации. Если дата представления отчетности приходится на нерабочий (выходной) день, то сроком представления отчетности считается первый следующий за ним рабочий день.

Годовая бухгалтерская отчетность организации является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

В случае наличия у организации дочерних и зависимых обществ помимо собственно бухгалтерского отчета составляется также сводная бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов таких

, еств, находящихся на территории Российской Федерации и за ее Уделами.

Министерства, ведомства и другие федеральные органы исполни-льной власти Российской Федерации представляют сводную годо-Тую бухгалтерскую отчетность по унитарным предприятиям, а также отдельно по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей, вкладов) которых закреплена в федеральной собственности (независимо от размера, доли). Указанная сводная отчетность представляется Минфину РФ, Минэкономики и Государственному комитету России по статистике в следующие сроки: . по унитарным предприятиям - не позднее 25 апреля следующего

за отчетным года; . по акционерным обществам (товариществам), часть акций (долей,

вкладов) которых закреплена в федеральной собственности, — не

позднее 1 августа следующего за отчетным года.

Сводная годовая бухгалтерская отчетность объединения юридических лиц, созданного на добровольных началах организациями, представляется в порядке и сроки, предусмотренные в учредительных документах объединения, если иное не установлено законодательством Российской Федерации.

17.7. Публичность бухгалтерской отчетности

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, созданные за счет частных, общественных и государственных средств, обязаны публиковать годовую бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

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 органам государственной статистики по месту регистрации организации для предоставления заинтересованным пользователям.

Порядок публикации бухгалтерской отчетности устанавливается Минфином РФ и органами, которым федеральными законами предоставлено право регулирования бухгалтерского учета. Общие положения по публикации бухгалтерской отчетности, установленные Законом о бухгалтерском учете, для акционерных обществ конкретизированы приказом Минфина РФ «Порядок публикации годовой бухгалтерской отчет-Чости акционерными обществами» от 28.11.96 г. № 101.

В соответствии с данным приказом публикация бухгалтерской от четности акционерным обществом производится после проверки ц подтверждения ее аудитором (аудиторской фирмой) и утверждения ее общим собранием акционеров.

Публикации в обязательном порядке подлежат бухгалтерский ба-ланс и отчет о финансовых результатах. Бухгалтерский баланс может публиковаться по сокращенной форме, разработанной на основе Положения о бухгалтерской отчетности. Сокращенная форма бухгалтер. ского баланса может включать лишь итоговые показатели по разделам (внеоборотные активы, оборотные активы, убытки, капитал и резервы, долгосрочные пассивы, краткосрочные пассивы) при наличии одновременно следующих финансовых показателей деятельности общества:

- валюты баланса на конец отчетного года, не превышающей 400 000-кратного размера МРОТ по состоянию на конец года;
- выручки (нетто) от реализации товаров, продукции, работ, услуг за отчетный год, не превышающей 1 000 000-кратного МРОТ.

При превышении этих показателей бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах публикуются полностью.

В форме бухгалтерского баланса, включающей лишь итоговые показатели по разделам, строки, по которым отсутствуют числовые значения активов и пассивов, приводятся, но прочеркиваются.

Форма отчета о прибылях и убытках, представляемая для публикации, должна включать все показатели, предусмотренные п. 23 Положения по отчетности: выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг; себестоимость продажи товаров, продукции, работ, услуг; валовая прибыль; коммерческие расходы; управленческие расходы и др.

Кроме того, отчет о прибылях и убытках должен включать сведения о решении общего собрания акционеров о распределении прибыли или покрытии убытков общества за отчетный год, если такие сведения не опубликованы отдельно или в составе какого-либо иного документа, подлежащего опубликованию в средствах массовой информации.

Общество должно применять принятые для публикации формы бухгалтерской отчетности от одного отчетного года к другому. Изменения допускаются лишь в случае изменения условий представления и в иных случаях, обоснованность которых подтверждается независимым аудитором.

Показатели публикуемых форм отчетности формируются путем прямого переноса показателей из годовой бухгалтерской отчетности или объединения соответствующих показателей. Расхождения меЖ' ду показателями публикуемых форм и показателями годовой бухгалтерской отчетности не допускаются.

Бухгалтерская отчетность публикуется в тысячах рублей. При значительных оборотах отчетность может быть опубликована в миллионах рублей с одним десятичным знаком.

Публикация бухгалтерской отчетности должна включать: полное наименование общества; отчетную дату и (или) отчетный период; валюту и формат представления числовых показателей отчетности; должности, фамилии и инициалы лиц, подписавших отчетность; дату утверждения отчетности общим собранием акционеров; место нахождения исполнительного органа общества (полный почтовый адрес, телефон, факс), в котором заинтересованный пользователь может ознакомиться с отчетностью и получить копию; сведения об органе государственной статистики, в который общество представило экземпляр бухгалтерской отчетности, составленный по типовым формам.

Если бухгалтерская отчетность публикуется по сокращенным формам, то публикация должна содержать лишь мнение независимого аудитора о достоверности бухгалтерской отчетности (безусловно положительное, условно-положительное, отрицательное, отказ от выражения мнения).

В случае полной публикации бухгалтерской отчетности она включает полный текст итоговой части аудиторского заключения.

Типовые формы бухгалтерской отчетности могут дополняться статьями и данными, необходимыми заинтересованным пользователям сводной бухгалтерской отчетности:

- статьи типовых форм бухгалтерской отчетности, по которым у группы отсутствуют показатели, могут не приводиться, кроме случаев, когда соответствующие показатели имели место в периоде, предшествующем отчетному;
- числовые показатели об отдельных активах, пассивах и иных фактах хозяйственной деятельности должны приводиться в сводной бухгалтерской отчетности обособленно, если без знания о них для пользователей невозможна оценка финансового положения группы или финансового результата ее деятельности. В любом случае отчетность должна включать данные о полном названии аудиторской фирмы, виде и номере лицензии на осуществление аудиторской деятельности, дату аудиторского заключения.

Расходы, связанные с публикацией бухгалтерской отчетности, включаются в себестоимость продукции в качестве затрат, связанных с управлением производством (по счету 26).

Суммы возмещения расходов на копирование и пересылку бухгалтерской отчетности, поступающие от заинтересованных пользователей, отражаются на счете 91 «Прочие доходы и расходы».

17.8. Понятие о консолидированной бухгалтерской отчетности

В случае наличия у организации дочерних и зависимых общее? помимо собственного бухгалтерского отчета составляется также свод нал бухгалтерская отчетность, включающая показатели отчетов такц$_x$ обществ, находящихся на территории России и за ее пределами.

Сводная бухгалтерская отчетность - это система показателей, от. ражающих финансовое положения на отчетную дату и финансовые результаты за отчетный период группы взаимосвязанных организаций

Бухгалтерская отчетность дочернего общества объединяется в сводную бухгалтерскую отчетность в следующих случаях:

1) если головная организация обладает более 50% голосующих акций АО или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью (ООО);

2) если головная организация имеет возможность определять решения, принимаемые дочерним обществом, в соответствии с заключенным между ними договором;

3) при наличии у головной организации иных способов определения решений, принимаемых дочерним обществом.

Данные о зависимых обществах включаются в сводную бухгалтерскую отчетность, если головная организация имеет более 20% голосующих акций АО или более 20% уставного капитала ООО.

Изложенные условия объединения отчетов дочерних и зависимых обществ в сводную отчетность конкретизированы Методическими рекомендациями по составлению сводной отчетности.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется в объеме и порядке, установленном ПБУ 4/99 (9), по формам, разработанным головной организацией на основе типовых форм бухгалтерской отчетности.

До составления сводной отчетности выверяют и урегулируют все взаиморасчеты и иные финансовые взаимоотношения головной организации с дочерними и зависимыми обществами, а также между дочерними и зависимыми обществами.

Показатели бухгалтерской отчетности дочернего общества включаются в сводную бухгалтерскую отчетность с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций, доли в уставном капитале дочернего общества либо появления возможности определять решения, принимаемые дочерними обществами, а показатели отчетности зависимых обществ с 1-го числа месяца, следующего за месяцем приобретения головной организацией соответствующего количества акций или доли в уставном капитале зависимого общества.

Сводная бухгалтерская отчетность составляется и представляется на „усском языке в тысячах рублей или в миллионах рублей с одним десятичным знаком. Она подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) головной организации (руководителем централизованной бухгалтерии, специализированной организации, бухгалтером-специалистом, ведущим бухгалтерский учет).

По решению участников Группы сводная бухгалтерская отчетность может публиковаться в составе публикуемой бухгалтерской отчетности головной организации.

При составлении сводной бухгалтерской отчетности используется единая учетная политика в отношении аналогичных статей имущества и обязательств, доходов и расходов бухгалтерской отчетности головной организации, дочерних и зависимых обществ.

В сводную бухгалтерскую отчетность объединяется бухгалтерская отчетность головной организации, дочерних и зависимых обществ, составленная за один и тот же отчетный период и на одну и ту же отчетную дату.

Группа может не составлять сводную бухгалтерскую отчетность по правилам, предусмотренным нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина РФ в случае, если одновременно соблюдаются следующие условия:

- сводная бухгалтерская отчетность составлена на основе Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), разработанных Комитетом по международным стандартам финансовой отчетности;
- Группой должна быть обеспечена достоверность сводной бухгалтерской отчетности, составленной на основе МСФО;
- пояснительная записка к сводной бухгалтерской отчетности содержит перечень применяемых требований бухгалтерской отчетности, раскрывает способы ведения бухгалтерского учета, включая оценки, отличающиеся от правил, предусмотренных нормативными актами и методическими указаниями по бухгалтерскому учету Минфина РФ.

17.9. Содержание и назначение ПБУ12/2000 «Информация по сегментам»

Информация по сегменту - это информация, раскрывающая часть деятельности организации в определенных хозяйственных условиях посредством представления установленного перечня показателей бухгалтерской отчетности.

В зависимости от того, что представляет собой выделенная часть Деятельности организации, различают информацию по:

- операционному сегменту;
- географическому сегменту.

Информация по операционному сегменту - это информация, ра$_c$, крывающая часть деятельности организации по производству опр$_e$. деленного товара, выполнению определенной работы, оказанию определенной услуги или производству однородных групп товаров, р$_a$. бот, услуг, которые подвержены рискам и получению прибылей отличным от рисков и прибылей по другим товарам, работам, услу! гам или по их однородным группам.

Информация по географическому сегменту - это информация, раскрывающая часть деятельности организации по производству товаров, выполнению работ, оказанию услуг в определенном географическом регионе деятельности организации, которая подвержена рискам и получению прибылей, отличным от рисков и прибылей, получаемых в других географических регионах.

Информация по отдельному операционному или географическому сегменту, подлежащая обязательному раскрытию в бухгалтерской отчетности, называется информацией по отчетному сегменту.

Порядок выделения информации по отчетным сегментам

Перечень отчетных сегментов устанавливается организацией самостоятельно исходя из ее организационной и управленческой структуры, а в сводной бухгалтерской отчетности — организацией, на которую возложено составление сводной отчетности. При определении отчетных сегментов принимаются во внимание общеэкономические, кредитные, валютные, ценовые и политические риски, которым может быть подвержена организация.

Операционный или географический сегмент считается отчетным, если значительная величина его выручки получена от продаж внешним покупателям и выполняется одно из следующих условий:

1) выручка от продаж внешним покупателям и от операций с другими сегментами организации составляет не менее 10% общей выручки всех сегментов;

2) финансовый результат деятельности данного сегмента составляет не менее 10% финансового результата всех сегментов;

3) активы данного сегмента составляют не менее 10% суммарных активов всех сегментов.

На отчетные сегменты, выделенные при подготовке бухгалтерской отчетности, должно приходиться не менее 75% выручки организации. При несоблюдении данного условия выделяются дополнительные отчетные сегменты независимо от наличия условий, по которым соответствующий сегмент считается отчетным.

Отчетный сегмент, выделенный в предшествующем отчетном пе-йоде, должен выделяться и в отчетном периоде независимо от соответствия его условиям, по которым сегмент считается отчетным.

Состав и способ представления информации по отчетным сегментам

В отчетных сегментах должно быть обеспечено прежде всего выделение первичной и вторичной информации исходя из преобладающих источников и характера имеющихся рисков и прибыли.

Если риски и прибыли определяются в основном различиями в производимых товарах, работах и услугах, то первичной признается информация по операционным сегментам, а вторичной - по географическим.

В тех случаях, когда риски и прибыли определяются главным образом различиями в географических регионах деятельности, то первичной признается информация по географическим сегментам, а вторичной — по операционным.

Если риски и прибыли организации в одинаковой мере зависят от различий в производимых товарах, работах, услугах и от географических регионов деятельности, то в качестве первичной признается информация по операционным сегментам, а в качестве вторичной — по географическим.

В составе первичной информации по отчетному сегменту в бухгалтерской отчетности раскрываются следующие показатели отчетного сегмента:

- общая величина выручки, в том числе полученная от продаж внешним покупателям и от операций с другими сегментами;
- финансовый результат (прибыль или убыток);
- общая балансовая величина активов;
- общая величина обязательств;
- общая величина амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам;
- общая величина капитальных вложений в основные средства и не материальные активы;
- совокупная доля в чистой прибыли (убытке) зависимых и дочерних обществ, совместной деятельности, а также общая величина вложений в эти зависимые общества и совместную деятельность. Если в качестве первичной признается информация по операционным сегментам, то вторичная информация по каждому географическому сегменту представляется следующими показателями:
- величина выручки от продажи внешним покупателям в разрезе географических регионов, выделенных по местам расположения

рынков сбыта, - для каждого географического сегмента,
от продаж внешним покупателям которого составляет не мец$_e$
10% общей выручки от продаж внешним покупателям;

- балансовая величина активов отчетного сегмента по местам p_{ac} положения активов - для каждого географического сегмента, в^,' личина активов которого составляет не менее 10% величины ах. тивов всех географических сегментов;
- величина капитальных вложений в основные средства и немате. риальные активы по местам расположения активов - для кажд$_0$. го географического сегмента, величина активов которого состав-ляет не менее 10% величины активов всех географических сегментов.

Если первичной информацией признается информация по геогра-фическим сегментам, то вторичная информация по каждому операционному сегменту, выручка от продаж внешним покупателям кого-рого составляет не менее 10% общей выручки организации либо величина активов которого составляет не менее 10% величины активов всех операционных сегментов, раскрывается следующими показателями:

- выручка от продаж внешним покупателям;
- балансовая величина активов;
- величина капитальных вложений в основные средства и нематериальные активы.

Порядок формирования показателей, раскрываемых в информации по отчетному сегменту

При формировании доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента необходимо учитывать следующие особенности:

1) в состав выручки (дохода) не включают проценты, дивиденды и доходы от продажи финансовых вложений (кроме случаев, когда такие доходы являются предметом деятельности отчетного сегмента), а также чрезвычайные доходы;

2) расходами отчетного периода не являются:

- проценты и расходы, связанные с продажей финансовых вложений (кроме случаев, когда финансовые вложения являются предметом деятельности отчетного сегмента);
- налог на прибыль;
- общехозяйственные и прочие расходы, относящиеся к организации в целом;
- чрезвычайные расходы;

3) финансовый результат отчетного сегмента в сводной бухгалтерской отчетности определяется до поправок на долю меньшинства;

4) в обязательства отчетного сегмента не включается задолженность по налогу на прибыль.

При определении доходов, расходов, активов и обязательств отчетного сегмента во внимание принимают только те данные, которые непосредственно относятся к отчетному сегменту либо могут быть отнесены к нему путем обоснованного распределения.

Информация по отчетному сегменту должна формироваться в соответствии с учетной политикой организации. Изменения в учетной политике, оказывающие существенное влияние на оценку и принятие решений пользователей информации по сегментам, а также причины этих изменений и оценка их последствий в денежном выражении подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Кроме того, информация по отчетным сегментам предыдущего года приводится в соответствии с изменениями учетной политики в отчетном году.

17.10. Содержание ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»

Событием 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 произошел в период между отчетной датой и датой подписания бухгалтерской отчетности за отчетный год. Событием после отчетной даты признается также объявление годовых дивидендов по результатам деятельности акционерного общества за год.

При этом датой подписания бухгалтерской отчетности считается дата, указанная в бухгалтерской отчетности при ее подписании.

К событиям после отчетной даты относятся события:

- подтверждающие существующие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность (объявление дебитора организации банкротом, если по состоянию на отчетную дату в отношении этого дебитора уже осуществлялась процедура банкротства; обнаруженные после отчетной даты существенные ошибки в бухгалтерском учете, которые ведут к искажению бухгалтерской отчетности за отчетный период, и др.);
- свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, в которых организация ведет свою деятельность (принятие решений о реорганизации организации, реконструкции, об эмиссии акций и иных ценных бумаг; крупные сделки, связанные с приобретением и продажей основных средств и финансовых вложений; чрезвычайные ситуации, в результате которых уничтожена значительная часть имущества, и др.).

События после отчетной даты отражаются в бухгалтерской ности в том случае, если они признаются организацией существен ными, т.е. без знания о них пользователь информации не может $д_{0с}$. товерно оценить финансовое состояние организации, движение $д_{е}$. нежных средств и результаты деятельности организации.

События после отчетной даты отражаются в бухгалтерской отчет-ности либо путем уточнения данных о существующих активах, обязательствах, капитале, доходах и расходах организации, либо путем раскрытия соответствующей информации. При этом последствия событий после отчетной даты подлежат оценке в денежном выражении путем составления соответствующего расчета.

В синтетическом и аналитическом учетах события после отчетной даты отражаются заключительными оборотами отчетного периода до утверждения годовой бухгалтерской отчетности в установленном порядке.

Предположим, по состоянию на 31.12.2002 г. дебиторская задолженность составляла 5 млн руб. В марте 2003 г. организация получила информацию о том, что один из должников признан в конце февраля банкротом. Задолженность банкрота организации - 2 млн руб. В этих условиях организация обязана списать заключительными оборотами декабря 2002 г. 3 млн руб. со счетов дебиторов (76 или 62) на уменьшение прибыли (счет 91) или резерва сомнительных долгов (счет 63).

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, производится сторнировочная запись на сумму, отраженную в бухгалтерском учете отчетного периода. Одновременно в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, осуществляется обычная запись, отражающая это событие.

События после отчетной даты, свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условиях, раскрываются в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках. При этом никакие записи на счетах бухгалтерского учета не производятся.

Например, по состоянию на 31.12.2002 г. в отчетности отражены значительные финансовые вложения в акции других организации. В марте 2003 г. организацией получена информация о значительном уменьшении рыночной цены этих акций. В данном случае в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках необходимо раскрыть указанную информацию.

При наступлении события после отчетной даты в бухгалтерском учете периода, следующего за отчетным, осуществляется обычная запись по отражению этого события.

Информация, раскрываемая в пояснениях к бухгалтерскому балансу и бухгалтерской отчетности, должна включать краткое описание характера события после отчетной даты и оценку его последствий в денежном выражении.

17.11- Назначение и сфера применения ПБУ11/2000 «Информация об аффилированных лицах»

ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» устанавливает порядок раскрытия информации об аффилированных лицах ъ бухгалтерской отчетности акционерных обществ (кроме кредитных организаций). Данное Положение применяется акционерными обществами также при составлении сводной бухгалтерской отчетности.

Аффилированные лица - это юридические и физические лица, способные оказывать влияние на деятельность юридических и физических лиц.

В акционерных обществах аффилированными лицами являются: . члены совета директоров или иного коллегиального органа управления данным обществом и члены его коллегиального исполнительного органа (например, правления);

- лицо, осуществляющее полномочия единоличного исполнительного органа (генеральный директор, управляющий и др.);
- юридические и физические лица, имеющие право распоряжаться более чем 20% общего количества голосов, приходящихся на акции уставного капитала организации.

К информации об аффилированных лицах в бухгалтерской отчетности относятся данные об операциях между организацией, подготавливающей бухгалтерскую отчетность, и аффилированным лицом. Такими операциями могут быть:

- приобретение и продажа товаров, работ, услуг, основных средств и других активов;
- аренда имущества и его предоставление в аренду;
- передача результатов научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ;
- финансовые операции;
- предоставление и получение гарантий и залогов;
- другие операции.

В бухгалтерской отчетности информация об аффилированных ли-Цах раскрывается организацией, составляющей бухгалтерскую отчетность, когда она:

- подвергается контролю или значительному влиянию со стороны другой организации или физического лица;
- сама контролирует или оказывает значительное влияние на другую организацию.

Организация или физическое лицо контролирует другую организацию, если они имеют право:

' распоряжаться (непосредственно или через свои дочерние общества) более чем 50% голосующих акций АО или более чем 50%

уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью;

- распоряжаться более чем 20% голосующих акций АО или более чем 20% уставного (складочного) капитала общества с ограниченной ответственностью и имеет возможность определить решения принимаемые в этих обществах.

Организация или физическое лицо оказывает значительное влияние на другую организацию, когда имеет возможность участвовать в принятии решений другой организацией, но не контролирует ее.

Перечень аффилированных лиц, информация о которых раскрывается в бухгалтерской отчетности, определяется организацией, составляющей отчетность самостоятельно, а по сводной бухгалтерской отчетности — головной организацией группы взаимосвязанных организаций.

По каждому аффилированному лицу в бухгалтерской отчетности раскрывается как минимум следующая информация:

- характер отношения с этим лицом (контроль или оказание значительного влияния);
- виды операций с ним;
- объем операций каждого вида в абсолютном и относительном выражении;
- стоимостные показатели по не завершенным на конец отчетного периода операциям;
- использованные методы определения цен по каждому виду операций.

При этом если организация или физическое лицо контролирует другую организацию, то характер отношений между ними подлежит описанию в бухгалтерской отчетности независимо от того, происходили ли операции между ними.

Информация об аффилированных лицах включается в пояснительную записку, входящую в состав бухгалтерской отчетности, в виде отдельного раздела.

17.12. Бухгалтерская отчетность в условиях инфляции

Понятие инфляции

Инфляция - это процесс повышения среднего уровня цен на все товары, работы и услуги, в результате которого деньги обесцениваются. В зависимости от темпов роста цен различают умеренную инфляцию, гиперинфляцию и галопирующую инфляцию.

При *умеренной* инфляции повышение цен составляет до 1% ежемесячно.

При *гиперинфляции* рост среднего уровня цен на товары, работы, дуги составляет ежемесячно 10-15%.

МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» указывает следующие особенности экономической обстановки государства, характеризующие наличие гиперинфляции: . население предпочитает хранить свои сбережения в неденежной форме или в относительно стабильной иностранной валюте. Суммы в национальной валюте немедленно инвестируются для сохранения их покупательной способности;

. население рассматривает денежные суммы не в местной валюте, а в относительно стабильной иностранной валюте. Цены на товары также могут приводиться в такой валюте; . продажи и покупки в кредит осуществляются по ценам, компенсирующим ожидаемое снижение покупательной способности в течение срока, на который предоставляется кредит;

- ставки процента, заработная плата и цены привязаны к индексу цен;
- совокупный темп инфляции на протяжении трех лет приближается к 100% или превышает этот показатель. При галопирующей инфляции цены повышаются в два-три раза и более ежегодно. Население стремится избавиться от национальной валюты, покупает недвижимость, вывозит капитал за границу и т.п.

Процесс, противоположный инфляции, называется дефляцией — снижение цен на товары, работы, услуги, в результате которого покупательная способность денег возрастает.

В настоящее время в России происходит умеренная инфляция. В начале 1950-х гг. в СССР осуществлялась дефляция на ряд товаров.

Влияние инфляции на величину показателей бухгалтерской отчетности

\ Основными последствиями инфляции являются:

- занижение стоимости имущества организации;
- занижение расходов организации и себестоимости продукции, работ, услуг;
- ' завышение прибыли, налога на прибыль, показателей рентабельности; ' разновыгодность расчетных операций.

Занижение стоимости имущества организации. При постоянном повышении цен на товары, работы, услуги стоимость имущества на дату составления отчетности всегда будет выше, чем при его приобретении. При этом чем больше временной разрыв между приобретением имущества и датой составления отчетности, тем выше величина занижения стоимости имущества организации.

Использование показателей первоначальной стоимости имуще$_{ств}$ организации при ее продаже, покупке, приватизации, ликвидации MQ жет привести к крупным просчетам и потерям. Занижение стоимос ти амортизируемого имущества при прочих равных условиях не по-зволяет создать в полной мере источники их воспроизводства.

Занижение расходов организации и себестоимости продукции работ, услуг. Занижение стоимости амортизируемого имущества приводит к снижению сумм начисленной амортизации, включаемой в себестоимость продукции. Занижение стоимости использованных производственных запасов, а также всех других работ и услуг также ведет к занижению себестоимости продукции, работ, услуг. Ее следствием является неполное возмещение текущих затрат из поступившей выручки, что не позволяет воспроизвести необходимые текущие затраты в последующих отчетных периодах.

Завышение прибыли, налога на прибыль, показателей рентабельности. Занижение себестоимости продукции, работ, услуг ведет к искусственному завышению показателей прибыли, налога на прибыль, показателей рентабельности, что не позволяет объективно оценить результаты деятельности организации и может ввести в заблуждение пользователей информации, в том числе из-за завышения реальной стоимости акции.

Разновыгодность расчетных операций. В условиях инфляции дебиторская задолженность ведет к снижению реального дохода организации, так как временной разрыв между возникновением долга и его погашением приводит к обесценению получаемых денежных средств.

Кредиторская задолженность, наоборот, выгодна организации, которая расплачивается частично обесцененными денежными средствами.

Разновыгодность дебиторской и кредиторской задолженности нередко приводит к преднамеренной задержке платежей, что существенно ухудшает денежное обращение в стране.

Рассмотренные последствия инфляции позволяют сделать вывод, что в условиях инфляции бухгалтерская отчетность зачастую не позволяет объективно оценить реальную стоимость имущества организации, ее финансовое состояние, потоки денежных средств, результаты ее деятельности.

Методы учета влияния инфляции

Основными методами учета влияния инфляции являются:

- периодическая переоценка активов;
- применение ускоренных методов начисления амортизации по амортизируемым активам;

. применение метода ЛИФО при оценке потребленных МПЗ; . создание соответствующих резервов; . составление бухгалтерской отчетности в твердой валюте; . применение методов учета инфляции, основанных на общей покупательной способности и на текущих затратах.

Периодическая переоценка активов производится путем их индексации или на основе восстановительной стоимости.

В России переоценку основных средств, незавершенных капитальных вложений и оборудования к установке производили по постановлениям правительства. Начиная с 1 января 1999 г. организации могут ежегодно (на 1 января) переоценивать объекты основных средств путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам. Возникающие при этом разницы относят на добавочный капитал организации или ее финансовые результаты.

Переоценка основных средств позволяет более точно определить их реальную стоимость на дату составления отчетности, сумму амортизации по ним, себестоимость продукции и величину прибыли.

Переоценка других активов организации (кроме объектов основных средств) российское законодательство не предусматривает. Допускается лишь уценка материальных ценностей при доведении их до рыночной стоимости (когда текущая рыночная стоимость ниже фактической себестоимости) и финансовых вложений в ценные бумаги других организаций.

Наряду с переоценкой основных средств важным средством уточнения показателей начисленной амортизации, себестоимости продукции и прибыли является ***применение ускоренных методов амортизации по основным средствам и нематериальным активам.***

Применение метода ЛИФО для оценки израсходованных МПЗ в условиях инфляции также позволяет списывать их на производство по ценам, приближенным к рыночным, и более точно определять себестоимость продукции и величину прибыли.

В ряде стран для устранения влияния инфляции создаются специальные ***резервные фонды*** (из прибыли), за счет которых покрываются потери, связанные с инфляцией. Во Франции, например, за счет создаваемого резервного фонда осуществляется непосредственно корректировка финансовой отчетности. В Великобритании создаваемый резервный фонд используется для корректировки стоимости материальных запасов.

Составление финансовой отчетности в твердой валюте. В ряде стран наряду с отчетностью в национальной валюте составляют отчетность в твердой валюте (в долларах США и евро). Данный способ учета влияния инфляции целесообразно использовать, если твердая валюта для страны является функциональной или валютой измерения,

т.е. валютой, в которой осуществляется большинство операций и которая вследствие этого определяет финансовые риски и выгоды.

В тех странах, где в качестве функциональной используется национальная валюта, перевод сумм, выраженных в национальной валюте, в твердую валюту с использованием обменного курса на день операции не дает большого эффекта, поскольку темпы инфляции не совпадают с ростом курса твердой валюты. К данной группе стран следует отнести и Россию.

Для того чтобы российские организации, функциональной валютой которых является российский рубль, могли представлять отчетность в твердой валюте, необходимо вначале скорректировать рублевые статьи отчетности с учетом инфляции, а уже затем откорректированные рублевые суммы конвертировать в твердую валюту по обменному курсу на дату составления бухгалтерской отчетности.

Учет влияния инфляции в соответствии с международными стандартами

МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения цен» и МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфляции» рекомендуют два подхода к учету инфляции, основанных на общей покупательной способности и на текущих затратах.

Сущность подхода, основанного на общей покупательной способности, заключается в пересчете показателей некоторых или всех форм финансовой отчетности в соответствии с изменением среднего уровня цен за отчетный период. Для пересчета показателей финансовой отчетности используют обобщающий индекс цен, отражающий общие тенденции изменения покупательной способности. В России показателем общего уровня цен является индекс потребительных цен, ежемесячно публикуемый Госкомстатом с Г января 1992 г.

При осуществлении корректировок статей отчетности необходимо иметь в виду, что денежные статьи активов и обязательств на конец отчетного периода не корректируются в связи с инфляцией, поскольку они уже выражены в денежных единицах, действующих на дату составления отчетности. К денежным статьям активов относят денежные средства в кассе и на счетах в банке, рыночные долговые ценные бумаги, дебиторскую задолженность покупателей, векселя к получению, прочую дебиторскую задолженность. Денежными обязательствами являются заемные средства, кредиторская задолженность поставщикам, векселя к оплате, прочая кредиторская задолженность, суммы начисленных налогов к выплате.

К неденежным активам относят нематериальные активы, основные средства, МПЗ, расходы будущих периодов, рыночные долевые

ценные бумаги, инвестиции в ассоциированные предприятия и прочие инвестиции, авансы выданные и отложенные налоговые требования. Неденежными обязательствами считаются акционерный капитал и резервы, доходы будущих периодов, резервы на гарантийное обслуживание, авансы полученные, отложенные.

Неденежные активы и обязательства пересчитываются в единицах измерения, действующих на дату составления отчетности, с использованием роста общего индекса цен с даты совершения операции до даты составления отчетности. Если некоторые неденежные статьи учитываются по текущей стоимости, то они не корректируются.

Статьи капитала, за исключением нераспределенной прибыли и любых сумм переоценки, корректируются с применением индекса общего уровня цен с соответствующих дат, когда эти элементы были внесены или возникли иным образом. Любые суммы резерва по переоценке, возникшие в предыдущие периоды, сторнируются с целью получения первоначальной стоимости актива. Пересчитанная нераспределенная прибыль выводится из всех прочих сумм баланса.

Сравнительные показатели за предыдущий отчетный период корректируются с применением индекса общего уровня цен для обеспечения их сопоставимости с данными на конец отчетного периода.

Информация, раскрываемая за любые более ранние периоды, также выражается в единицах измерения, действующих на конец отчетного периода.

Следует отметить, что при использовании подхода, основанного на общей покупательной способности, *меняют лишь единицу учета, а не основополагающие методы оценки.* Основной недостаток данного подхода заключается в том, что он не учитывает неодинаковое объяснение различных видов активов и обязательств.

Учет инфляции, ***основанный на текущих затратах,*** предполагает изменение единицы стоимости активов. В качестве главной базы измерения используют восстановительную стоимость активов.

Допускается также применение частных индексов цен для отдельных объектов учета, исчисленных по данным об уровне текущих цен на дату составления отчетности.

Для пересчета денежных статей на начало периода используют общий индекс среднего изменения цен за отчетный период. Следовательно, при использовании подхода учета инфляции, основанного на текущих затратах, одновременно применяются отдельные элементы подхода, основанного на общей покупательной способности.

МСФО 15 «Информация, отражающая влияние изменения Цен» введен в действие с 01.01.83 г. Его применяют компании, уровень доходов, прибылей, активов и количество рабочих мест которых являются значительными в экономической среде их деятельности.

[1] При этом если материнская компания одновременно представд» ет свою финансовую отчетность и сводную, то информация, требуе мая по данному стандарту, должна представляться только на сводной основе.

МСФО 29 «Финансовая отчетность в условиях гиперинфдц. ции» введен в действие для финансовой отчетности, охватывающей периоды, начинающиеся с или после 01.01.90 г. Этот стандарт дол. жен применяться для первичной финансовой отчетности, включая сводную, компаниями, которые составляют отчетность в валюте стра-ны с гиперинфляционной экономикой.

17.13. Вопросы и задания

1. Каково понятие «бухгалтерская отчетность»?
2. Из каких форм состоит годовая бухгалтерская отчетность?
3. Какие требования предъявляются к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности?
4. Каков порядок закрытия счетов при составлении бухгалтерской отчетности?
5. Каковы правила оценки статей баланса?
6. Какие разделы выделяются в отчете о прибылях и убытках?
7. Каков порядок представления бухгалтерской отчетности?
8. В какие сроки представляется бухгалтерская отчетность в акционерных обществах?
9. Каково понятие «публичность бухгалтерской отчетности»?
10. Каково понятие «консолидированная бухгалтерская отчетность»?
11. Каково назначение ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам»?
12. Каково содержание ПБУ 7/98 «События после отчетной даты»?
13. Каково понятие «аффилированные лица»?
14. Дайте определение понятию «инфляция».
15. Назовите методы учета инфляции.

Глава 18
условные факты хозяйственной деятельности и объекты забалансового учета

18.1. Определение условных фактов хозяйственной деятельности и их последствия

В соответствии с ПБУ 8/01 ***условными фактами хозяйственной деятельности*** являются такие факты по состоянию на отчетную дату, в отношении последствий которых в будущем существует неопределенность, т.е. возникновение последствий зависит от того, произойдет или не произойдет в будущем одно или несколько неопределенных событий.

К условным фактам относятся:

- . не завершенные на отчетную дату судебные разбирательства, в которых организация выступает истцом или ответчиком и решения по которым могут быть приняты лишь в последующие отчетные периоды;
- не разрешенные на отчетную дату разногласия с налоговыми органами по поводу уплаты платежей в бюджет;
- выданные до отчетной даты гарантии, поручительства и другие виды обеспечения обязательств в пользу третьих лиц, сроки исполнения по которым не наступили;
- учтенные (дисконтированные) до отчетной даты векселя, срок платежа по которым не наступил до отчетной даты;
- другие аналогичные факты.

Неопределенность наступления последствий условного факта ПБУ 8/01 рассматривает в вероятной оценке. В этом Положении приведено четыре степени вероятности наступления последствий условных фактов:

- очень высокая - 95-100%;
- высокая - 50-95%;
- средняя - 5-50%;
- малая - 0-5%.

При этом ПБУ 8/01 и его нормы распространяются только на те условные факты хозяйственной деятельности, последствия которых проявятся с очень высокой или высокой степенью вероятности, т.е. с вероятностью 50-100%.

Последствиями условных фактов хозяйственной деятельности могут быть условные обязательства или условные активы. .

Условные обязательства являются последствиями таких ных фактов, при наступлении которых уменьшаются экономические выгоды организации.

Примером условного обязательства является иск налоговой инспекции к орг$_a$. низации по вопросу недоплаты налога, по которому возможно решение арбитра^, ного суда об уплате организацией налога и налоговых санкций.

Условные активы являются последствиями таких условных фактов, при наступлении которых увеличиваются экономические выгоды организации (например, по незавершенному судебному процессу по возврату выданного организацией аванса и уплате штрафных санкций должником). Условные активы денежной оценке не подлежат и на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

18.2. Оценка последствий условных фактов

Оценке в денежном выражении подлежат лишь условные обязательства. Для этого производят соответствующий расчет на основе информации, доступной на отчетную дату. Если после отчетной даты организация получает дополнительную информацию, свидетельствующую об изменении сделанной ранее оценки, то руководствуются ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» (12).

Организация должна оценивать последствия каждого условного обязательства в отдельности, за исключением случаев, когда по состоянию на отчетную дату существует несколько условных обязательств, аналогичных по характеру и порождаемой ими неопределенности, которые организация оценивает в целом. При этом исходят из следующего допущения: несмотря на то что вероятность возникновения обязательства в отношении каждого условного факта в отдельности может быть малой, вероятность уменьшения экономических выгод в результате исполнения обязательств по всей совокупности условных фактов может быть высокой или даже очень высокой.

Например, организация продает товары с обязательством их гарантийного обслуживания в течение одного года с даты продажи. В отношении каждого отдельного проданного товара вероятность уменьшения экономических выгод в связи с его возвратом или расходами по устранению, обнаруженных недостатков оценивается как низкая. Вместе с тем на основе прошлого опыта установлено, что с высокой степенью вероятности 3% проданных товаров будет возвращено как некачественные и еще 10% товаров потребует дополнительных затрат на устранение выявленных недостатков в размере 20% стоимости товаров. В данном примере денежная оценка условного обязательства составит'"5% стоимости проданных товаров (3% + 10% х 0,2).

При оценке величины условных обязательств применяют три способа оценки:

1) выбор из некоторого набора значений;

2) выбор из интервала значений;

3) выбор из набора интервалов значений.

При использовании *первого* способа оценки принимается средне-$_{зв}$ешенная величина, которая рассчитывается как среднее из произведений каждого значения на вероятность.

Предположим, по состоянию на отчетную дату организация вовлечена в судебное разбирательство в качестве ответчика. По данным экспертного заключения с высокой степенью вероятности суд признает организацию виновной и ее потери составят либо 2 млн руб. (прямые потери), либо 3 млн руб. (потеря плюс «пущенная выгода истца). Вероятности первого и второго вариантов событий оцениваются экспертами соответственно как 30 и 70%. В этих условиях организация оценивает условные обязательства как 2,7 млн руб. (2 млн руб. х 30% : 100% + + 3 млн руб. х 70% : 100%).

При использовании *второго* способа оценки условного обязательства принимается среднее арифметическое из наибольшего и наименьшего значений интервала.

Например, по данным экспертного заключения по приведенному примеру сумма потерь организации может составить от 2 до 3 млн руб. Организация оценивает условное обязательство в 2,5 млн руб. ((2 + 3): 2).

При использовании *третьего* способа оценки условного обязательства сначала определяют средние арифметические величины из наибольшего и наименьшего значений каждого интервала, а затем эти средние величины оценивают с учетом степени вероятности проявления соответствующего интервала значений.

Например, по данным экспертного заключения по рассматриваемому примеру сумма потерь может составить либо 2 млн руб. (при возмещении только прямых потерь), либо 3—4 млн руб. (при возмещении прямых потерь истца и упущенной им выгоды). Вероятность первого и второго вариантов решений суда эксперты оценивают соответственно как 30 и 70%. Организация оценивает условное обязательство суммой в 3,05 млн руб.: [2 млн руб. х 30%: 100% + (3 + 4 млн руб.): : 2 х 70% : 100%].

При, оценке величины условного обязательства организация может принять в расчет сумму встречного требования или сумму требования к третьим лицам только в тех случаях, когда право требования возникает непосредственно как результат условного факта, породившего данное условное обязательство, а вероятность удовлетворения требования очень высокая или высокая.

Например, по состоянию на отчетную дату организация А вовлечена в судебное разбирательство с организацией Б в качестве ответчика. Сумма компенсации составит, по оценке экспертов, от 2 до 3 млн руб., и условное обязательство принимается за 2,5 млн руб. Одновременно организация А предъявила иск организации В, являющейся соисполнителем работ, на 1 млн руб. По оценке экспертов, положительное решение суда в пользу организации А оценивается с очень высокой степенью вероятности. Однако решение суда в хозяйственном споре

организации А с организацией Б не находится в непосредственной зависимости от решения суда между организацией А и организацией В, поэтому организация А вы. нуждена создавать резерв в полной сумме условного обязательства - 2,5 млн руб.

Если организация А застраховала в страховой компании сделку с организацией Б от неисполнения в связи с нарушением договора соисполнителем - организацией В на сумму 1 млн руб., то право требования страхового возмещения у организации А возникает непосредственно как результат нарушения договора организацией В. При таких обстоятельствах организация А создает резерв на 1,5 млн руб. (2,5-1).

18.3. Отражение последствий условных фактов в бухгалтерской отчетности организаций

Все существенные последствия условных фактов хозяйственной деятельности должны отражаться в бухгалтерской отчетности организации за отчетный год. Последствия условных фактов признаются *существенными,* если без знания о них пользователи бухгалтерской отчетности не имеют возможности достоверно оценить финансовое состояние организации, движения денежных средств или результатов деятельности организации на отчетную дату. Существенной признается также сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5%.

Как уже отмечалось, условные активы в качестве последствий условных фактов денежной оценке не подлежат и на счетах бухгалтерского учет не отражаются. Информация по ним лишь раскрывается в бухгалтерской отчетности.

Условные обязательства по способу отражения в бухгалтерской отчетности делятся на две группы:

1) возможные обязательства, существование которых на отчетную дату может быть подтверждено лишь в будущем;

2) условные обязательства, существующие на отчетную дату.

Возможные обстоятельства, так же как и условные активы, лишь раскрываются в пояснительной записке к годовому отчету и на счетах бухгалтерского учета не отражаются.

Условные обязательства, существующие на отчетную дату, отражаются на счетах бухгалтерского учета путем создания и использования резервов на погашение условных обязательств. Дополнительным условием создания резервов в связи с существующими на отчетную дату условными обязательствами является возможность их денежной оценки.

Таким образом, условный факт отражается на счетах бухгалтерского учета путем создания и использования резервов при следующих условиях: • последствием условного факта являются условные обязательства;

. вероятность наступления условного обязательства должна быть высокой или очень высокой (т.е. 50% и выше); . условное обязательство должно являться существенным для организации;

• условное обязательство существует на отчетную дату; . условное обязательство можно оценить в денежном выражении.

Учет резервов под условные обязательства целесообразно осуществлять на счете 96 «Резервы предстоящих расходов». Создание резервов в зависимости от вида условных обязательств относят на расходы по обычным видам деятельности на прочие расходы или на уменьшение прибыли.

Например, расходы на гарантийное обслуживание проданной в отчетном году продукции относят к расходам по обычным видам деятельности, поэтому сумму созданного на эти цели резерва отражают по дебету счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» и др. и кредиту счета 96 «Резервы предстоящих расходов». Уплачиваемые организацией штрафы, пени и неустойки относят к внереализационным расходам. Поэтому создание резерва под условные обязательства, являющиеся результатом судебных разбирательств, в которых организация выступает ответчиком, отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 96.

По иску налоговой инспекции в арбитражный суд создание резерва под условное обязательство отражают по дебету счета 99 «Прибыли и убытки» и кредиту счета 96.

При наступлении фактов хозяйственной деятельности по условным обязательствам составляют бухгалтерские записи по использованию созданных на эти цели резервов.

Например, уплачиваемые по исполнительным листам судебных органов суммы штрафов, пени, неустоек отражают по дебету счета 96 и кредиту счетов учета денежных средств (51, 52 и др.).

Если сумма созданного резерва недостаточна для покрытия условного обязательства, то непокрытая сумма обязательства оформляется обычными бухгалтерскими записями по учету соответствующих расходов (дебетуют счета учета расходов и кредитуют счета учета расчетов или счета по учету денежных средств).

Если сумма созданного резерва на покрытие условного обязательства оказывается выше фактических расходов по погашению обязательства, то неиспользованная часть резерва признается внереализационным доходом организации и отражается по дебету счета 96 и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Часть созданных резервов под условные обязательства может в конце года оказаться неиспользованной. Кроме того, организация может получить дополнительную информацию, позволяющую уточнить величину создаваемых резервов под условные обязательства.

Для проверю! правильности расчетов и обоснованности резервов под условные обязательства в конце отчетного года проводят их инвентаризацию.

По результатам инвентаризации сумма резервов под условные обязательства может остаться без изменения, быть увеличена, уменьшена или полностью списана.

Увеличение резервов отражается по дебету счетов учета расходов по обычным видам деятельности или прочих расходов и кредиту счета 96, уменьшение резервов или их списание отражают по дебету счета 96 и кредиту счета 91.

18.4. Раскрытое информации о последствиях условных фактов в бухгалтерской отчетности

По каждому *условному обязательству* раскрывается следующая информация:

- краткое описание обязательства и ожидаемый срок его исполнения;
- краткая характеристика неопределенностей, существующих в отношении срока исполнения и величины обязательства. По каждому *резерву,* созданному под условные обязательства, дополнительно раскрывается следующая информация:
- сумма резерва на начало и конец отчетного периода;
- сумма резерва, списанная в отчетном периоде в связи с признанием обязательства, ранее признанного условным;
- неиспользованная сумма, излишне начисленная сумма резерва, отнесенная в отчетном периоде на внереализационные доходы организации.

Информация об условных фактах и образованных резервах может раскрываться по группам однородных условных обязательств или резервов, образованных в связи с однородными условными фактами. Информация о наличии и величине выданных организацией гарантий, обязательствах, вытекающих из учтенных организацией векселей, и других аналогичных обязательств раскрывается, как правило, в бухгалтерской отчетности за отчетный период независимо от степени вероятности возникновения последствий таких фактов.

Информация об условных активах раскрывается в пояснительной записке к бухгалтерской отчетности за отчетный период в случае высокой или очень высокой вероятности их получения. При этом на счетах бухгалтерского учета никакие записи не производятся и в бухгалтерском балансе за отчетный период условные активы не отражаются.

При фактическом получении актива, признанного условным в предшествующем отчетном периоде, в отчетном периоде осуществляют бухгалтерскую запись по получению этого актива.

В исключительных случаях, когда раскрытие информации о по-следствиях условных фактов в полном объеме может нанести ущерб организации, она может не раскрывать информацию в полном объе-.je. В этом случае в пояснительной записке указываются лишь общий характер условного факта и причина, по которой не раскрывается информация в полном объеме.

18.5. Учет отдельных операций на забалансовых счетах

Общие положения. Имущество, не принадлежащее организации, учитывают на забалансовых счетах. Учет операций на забалансовых счетах осуществляется без применения двойной записи (внесистемно). Полученные ценности либо возникшие обязательства учитывают по дебету, а выбытие ценностей или погашение обязательств - по кредиту забалансовых счетов.

Аналитический учет по каждому забалансовому счету осуществляется в общепринятых учетных регистрах либо в формах, разрабатываемых организацией самостоятельно.

Учет арендованных основных средств по договору текущей аренды. Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, указанной в договоре аренды. Аналитический учет ведут по объектам, принятым в аренду, и арендодателям.

Для учета расчетов с арендодателями используют счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Начисление арендной платы отражают по дебету счетов издержек производства или обращения и кредиту счета 76. Оплаченную задолженность списывают с кредита счетов учета денежных средств в дебет счета 76.

Стоимость арендованных основных средств при их возвращении арендодателю списывают у арендатора с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя). Арендованные основные средства, находящиеся за пределами России, учитывают на счете 001 обособленно.

Учет лизинговых операций. В зависимости от учетной политики лизинговое имущество может учитываться на балансе лизингодателя или лизингополучателя. Если лизинговое имущество учитыва-ется на балансе лизингополучателя, то у лизингодателя оно отражается по дебету забалансового счета ОН «Основные средства, сданные в аренду». При возвращении лизингового имущества лизингодателю оно списывается у него с кредита счета 011.

Аналитический учет по счету 011 «Основные средства, сдацнв аренду» ведут по арендаторам, по каждому объекту основнЬС средств, сданных в аренду. Основные средства, сданные в аренду нходящиеся за пределами Российской Федерации, учитывают на счет" 011 обособленно.

Если по условиям договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то у лизингополучателя оно отражается по дебету счета 001 «Арендованные основные средства». При возвращении лизингового имущества лизингодателю или выкупе его лизингополучателем оно списывается у него с кредита счета 001 «Арендованные основные средства».

Учет товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, в переработку и на комиссию. Для обобщения информации о наличии и движении ТМЦ, принятых на ответственное хранение, используют забалансовый счет 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение». Организации-покупатели приходуют по счету 002 ТМЦ, принятые на ответственное хранение, в случае отказа от акцепта счетов - платежных требований на полученные ценности, получения от поставщиков неоплаченных ТМЦ, запрещенных к расходованию по условиям договора до их оплаты, и в ряде других случаев.

ТМЦ, принятые на ответственное хранение, учитывают на счете 002 в ценах, указанных в приемо-сдаточных актах или в счетах - платежных требованиях.

Аналитический учет по счету 002 осуществляется по организациям-владельцам, сортам и местам хранения ТМЦ.

Для учета товаров, принятых на комиссию, комиссионеры используют забалансовый счет 004 «Товары, принятые на комиссию». Принятые товары учитывают на счете 004 в ценах, предусмотренных приемосдаточными актами. Реализованные товары списывают со счета 004.

Аналитический учет по счету 004 ведут по видам товаров и организациям (лицам) — комитентам.

Организации, вырабатывающие продукцию из давальческого сырья, учитывают полученные сырье и материалы по дебету забалансового счета 003 «Материалы, принятые в переработку». Учет ведется по заказчикам, по видам ценностей в оценке, указанной в договоре.

Расходы по переработке давальческого сырья учитывают у пере-работчика по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» и др.

Стоимость переданной давальцу готовой продукции (без учета стоимости сырья и материалов) отражается у переработчика по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90

(0р0дажи». Затраты по переработке давальческого сырья списывают дебет счета 90 с кредита счета 20.

Деятельность переработчиков по переработке давальческого сырья признается налоговым законодательством производственной, поэтому подлежит налогообложению (НДС, акцизами, налогами с оборота). Начисленные суммы НДС и акцизов отражают по дебету сче-та 90 и кредиту счета 68 «Расчеты», налоги с оборота отражают по дебету счета 91 «Прочие доходы и расходы» и кредиту счета 68.

Переработанное давальческое сырье списывают у переработчика с кредита счета 003 «Материалы, принятые в переработку».

Учет оборудования для монтажа. Строительные организации учитывают принятое от заказчиков оборудование на забалансовом счете 005 «Оборудование, принятое для монтажа». Учет осуществляется по заказчикам и видам оборудования по ценам, указанным в договорах. Приемка оборудования оформляется актом приемки-сдачи оборудования в монтаж (ф. № ОС-15). У заказчика оборудование учитывается на счете 07 «Оборудование к установке».

Затраты по монтажу оборудования учитываются у строительной организации по дебету счета 20 «Основное производство» с кредита соответствующих материальных и расчетных счетов (69, 70 и др.). По окончании работ затраты списываются с кредита счета 20 в дебет счета 90 «Продажи».

Стоимость законченного объекта у строительной организации отражается по дебету счета 62 и кредиту счета 90. Начисленные налоги (НДС, акцизы, налог с оборота) отражаются на счетах 68, 90, 91.

Учет бланков строгой отчетности. Бланки ценных бумаг и другие бланки строгой отчетности (квитанционные книжки, бланки удостоверений, дипломов и др.) учитывают на счете 006 «Бланки строгой отчетности». Перечень документов строгой отчетности, порядок их хранения и использования устанавливает организация. Бланки строгой отчетности учитывают на счете 006 в условной оценке.

Аналитический учет по счету 006 ведут по видам бланков строгой отчетности и местам их хранения.

Учет и сроки списания в убыток задолженности неплатежеспособных дебиторов. Для обобщения информации о состоянии Дебиторской задолженности, списанной на убыток вследствие неплатежеспособности должников, используют счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов». Эта задолженность учитывается за балансом в течение 5 лет с момента списания или до момента ее погашения.

В случае погашения указанной задолженности поступившие платежи отражают по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы». Одновременно погашенную задолженность списывают с кредита счета 007.

Аналитический учет по счету 007 ведут по каждому должни» и каждому списанному в убыток долгу. ^

Учет обеспечения обязательств полученных и выданных Ocv ществляется на забалансовых счетах 008 «Обеспечения обязательст и платежей полученные» и 009 «Обеспечения обязательств и плате, жей выданные».

Счет 008 предназначен для получения информации о наличии и движении полученных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, а также обеспечении, полученных под товары которые переданы другим организациям на консигнацию. В полученной гарантии обычно указывают ее сумму. При отсутствии этих данных сумма гарантии определяется исходя из условий договора.

По дебету счета 008 учитывают:

- облигации и векселя, полученные в обеспечение выданных займов (дебетуют счет 58 «Финансовые вложения» и кредитуют счета учета денежных средств);
- векселя, полученные в обеспечение оплаты за проданные товары, работы, услуги, имущество (дебетуют счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредитуют счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы»);
- приобретенные опционы и варранты (дебетуют счет 91 «Прочие доходы и расходы» и кредитуют счета учета денежных средств).

Со счета 008 суммы обеспечении списывают по мере погашения задолженности.

Счет 009 используется для учета выданных гарантий в обеспечение выполнения обязательств и платежей, с этого счета выданные гарантии списывают по мере погашения задолженности.

По дебету счета 009 учитывают:

- облигации и векселя, выданные в обеспечение полученных займов (дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»);
- векселя, выданные в обеспечение оплаты за полученное имущество, работы, услуги (дебетуют счета учета имущества, счета по учету затрат на производство и других, кредитуют счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» или 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- проданные опционы или варранты.

Аналитический учет по счетам 008 и Об9 ведут по каждому полученному и выданному обеспечению.

Учет износа основных средств. Для обобщения информации о движении сумм износа по объектам жилищного фонда, объектам внешнего благоустройства и другим аналогичным объектам (лесного

хозяйства, дорожного хозяйства и т.п.) используют счет 010 «Износ основных средств». Начисление износа по указанным объектам производится в конце года по установленным нормам амортизационных отчислений. Счет 010 используется также некоммерческими организациями для учета амортизации по основным средствам.

При выбытии отдельных объектов основных средств сумма износа по ним списывается со счета 010 «Износ основных средств».

Аналитический учет по счету 010 «Износ основных средств» ведется по каждому объекту.

18.6. Вопросы и задания

1. Какова сущность понятия «условные факты хозяйственной деятельности»?
2. Что такое условные обязательства и условные активы?
3. Каким образом оценивают последствия условных фактов?
4. Какие последствия условных фактов признаются существенными?
5. Какая информация по каждому условному обязательству раскрывается в бухгалтерской отчетности?
6. Какое имущество отражается на забалансовых счетах?
7. В течение какого срока учитывается списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов?
8. Каким образом учитывают давальческое сырье?
9. По каким объектам основных средств используют счет 010 «Износ основных средств»?
10. Каково назначение счета 008 «Обеспечения обязательств и платежей полученные»?

Глава 19 Учетная политика организации

19.1. Понятие и формирование учетной политики

С переходом к рыночным отношениям изменились подходы к постановке бухгалтерского учета в организациях. От жесткой регламентации учетного процесса со стороны государства в прошлом в настоящее время перешли к разумному сочетанию государственного регулирования и самостоятельности организаций в постановке бухгалтерского учета. Сущность новых подходов к постановке бухгалтерского учета заключается в основном в том, что на основе установленных государством общих правил бухгалтерского учета организации самостоятельно разрабатывают учетную политику для решения поставленных перед учетом задач.

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

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

Учетная политика организации - это принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности).

К способам ведения бухгалтерского учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров бухгалтерского учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика формируется исходя из установленных ПБУ 1/98 допущений и требований (рассмотрены в главе 1).

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером /бухгалтером) организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

, выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;

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

. формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

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 положений по бухгалтерскому учету.

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

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

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

Филиалы и представительства иностранных организаций, цах дящиеся на территории Российской Федерации, могут формировa учетную политику исходя из правил, установленных в стране
дения иностранно организации, если последние не противоре ч МСФО.

Изменение учетной политики организации может производи ть. ся в случаях:

- изменения законодательства Российской Федерации или норма. тивных актов по бухгалтерскому учету;
- разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенного изменения условий деятельности. Существенное изменение условий деятельности организации может быть связано с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности и т.д. Не считается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по существу от фактов, имевших место ранее, или возникли впервые в деятельности организации.

Изменение учетной политики должно быть обоснованным и оформляется в порядке, предусмотренном для учетной политики.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

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

Последствия изменения учетной политики, вызванного изменением законодательств Российской Федерации или нормативными актами по бухгалтерскому учету, отражаются в бухгалтерском учете я отчетности в порядке, предусмотренном соответствующим законодательством или нормативным актом. Если сбответствующее законодательство или нормативный акт не предусматривают порядок отражения последствий изменения учетной политики, то они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности исходя из требования представления числовых показателей минимум за два года, кроме случаев, ког-

да оценка в денежном выражении этих последствий в отношении периодов, предшествующих отчетному, не может быть произведена с достаточной точностью.

Отражение последствий изменения учетной политики заключается ъ корректировке включенных в бухгалтерскую отчетность за отчетный период соответствующих данных за период, предшествующий отчетному.

Указанные корректировки отражаются в бухгалтерской отчетности. При этом никакие учетные записи не производятся.

19.2. Выбор способов ведения бухгалтерского учета (вариантов учета и оценки объектов учета)

По основным средствам

В составе информации об учетной политике по основным средствам подлежит раскрытию следующая информация:

- о выбранных способах начисления амортизации;
- о порядке списания затрат по ремонту основных средств;
- о способах оценки основных средств, приобретенных в обмен на другое имущество, отличное от денежных средств;
- об изменениях стоимости основных средств, в которой они приняты к бухгалтерскому учету (включая случаи достройки, дообо-рудования, реконструкции и частичной ликвидации, переоценку основных средств);
- о принятых сроках полезного использования объектов;
- об объектах основных средств, стоимость которых не погашается;
- об объектах основных средств, предоставленных и полученных, по договору аренды;
- об объектах недвижимости, принятых в эксплуатацию и фактически используемых, находящихся в процессе регистрации. ***При осуществлении лизинговых операций*** в составе информации об учетной политике лизингодателя и лизингополучателя подлежит раскрытию следующая информация:
- о выбранных условиях постановки лизингового имущества на баланс (на балансе лизингодателя и лизингополучателя);
- о порядке лизинговых платежей в последующем отчетном периоде и до конца действия договора лизинга. ***Выбор вариантов по начислению амортизации по основным средствам.*** Амортизация объектов основных средств производится следующими способами:
- линейный способ;
- способ уменьшаемого остатка;

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

При выборе способов начисления амортизации по основным сред, ствам нужно учитывать, что способы уменьшаемого остатка и списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования являются методами ускоренной амортизации. При их использовании в первые годы затраты на производство увеличиваются, что приводит к снижению суммы прибыли. Сумма налога на имущество в первые годы эксплуатации объектов основных средств также уменьшается за счет уменьшения их остаточной стоимости.

Кроме того, следует принять во внимание, что при использовании методов ускоренной амортизации сумма амортизации по годам уменьшается. Затраты на ремонт основных средств, наоборот, по годам увеличиваются.

Если, например, затраты на ремонт основных средств за пять лет принять соответственно в 10, 20, 30, 40 и 50 тыс. руб., а суммы амортизации за эти годы в 50, 40, 30, 20 и 10 тыс. руб., то совокупные расходы на амортизацию и ремонт основных средств по годам будут равны (табл. 19.1).

Таблица 19.1

СОВОКУПНЫЕ ЗАТРАТЫ НА АМОРТИЗАЦИЮ И РЕМОНТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ ПО ГОДАМ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ

Сумма	*Годы*					
	1-й	*2-й*	*3-й*	*4-й*	*5-й*	*Итог*
Амортизация Расходы по	50 10	40 20	30 30	20 40	10 50	150 150
Итого	60	60	60	60	60	300

Следовательно, способы списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования и уменьшаемого остатка начисления амортизации по основным средствам обеспечивают примерно одинаковые совокупные расходы на амортизацию и на ремонт основных средств по годам.

Для целей налогообложения начисление амортизационных отчислений следует производить линейным или нелинейным методами в порядке, изложенном в ст. 258 и 259 главы 25 НК РФ.

Малые предприятия в соответствии с Федеральным законом «О государственной поддержке малого предпринимательства» от 14.06.95 г. № 88-ФЗ могут применять ускоренную амортизацию основных производственных фондов, в два раза превышающую нормы, установленные для соответствующих видов основных средств. Наряду с применением

ускоренной амортизации малые предприятия могут списывать дополнительно, как амортизационные отчисления до 50% первоначальной стоимости основных фондов со сроками службы свыше трех лет.

Определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции. Затраты по ремонту основных средств могут быть отнесены на себестоимость продукции следующими тремя способами:

1. Фактические затраты по ремонту списывают на счета издержек производства или обращения (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.).

2. Создают ремонтный фонд с последующим списанием на него фактических затрат по ремонту основных средств.

3. Фактические затраты по ремонту основных средств вначале учитывают на счете 97 «Расходы будущих периодов», а затем, как правило, равномерно списывают с этого счета на издержки производства и обращения.

При первом способе при неравномерно проводимых ремонтных работах по месяцам затраты по ремонту основных средств могут вызвать колебания в себестоимости продукции (особенно в сезонных отраслях производства).

Второй и третий способы списания затрат по ремонту основных средств позволяют равномерно относить эти затраты на себестоимость продукции. При этом создание ремонтного фонда целесообразно практиковать в отраслях, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на вторую половину года.

Счет 97 «Расходы будущих периодов» целесообразно использовать в организациях, где основная часть расходов по ремонту основных средств приходится на первые месяцы отчетного года (мясокомбинаты, заводы по производству сахара и др.). При втором и третьем способах затраты по ремонту основных средств отражают комплексной статьей.

В некоторых производствах учетная политика может предусматривать создание переходящего ремонтного фонда по годам (для ремонта домны создается ремонтный фонд в течение нескольких лет).

По нематериальным активам в составе информации об учетной политике организации в бухгалтерской отчетности подлежит раскрытию как минимум следующая информация: ' о способах начисления амортизационных отчислений по отдельным группам нематериальных активов;

* о способах отражения в бухгалтерском учете амортизационных отчислений;
* о способах оценки нематериальных активов, приобретенных не за денежные средства;

- о принятых организацией сроках полезного использования нематериальных активов.

Установление порядка начисления амортизации по нематери, альным активам. По нематериальным активам амортизационные отчисления осуществляются одним из следующих способов:

- линейный способ исходя из норм, исчисленных организацией на основе срока полезного их использования;
- способ уменьшаемого остатка;
- способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

Учет амортизации нематериальных активов может осуществляться с использованием и без использования счета 05 «Амортизация нематериальных активов».

В первом случае суммы начисленной амортизации отражают по кредиту счета 05 и дебету соответствующих счетов затрат (08,20, 23, 25 и др.).

Во втором случае соответствующая сумме амортизации часть стоимости нематериальных активов списывается со счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счетов учета затрат.

Указанным способом рекомендуется списывать деловую репутацию фирмы и организационные расходы.

Первоначальная стоимость нематериальных активов, полученных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств не денежными средствами, определяется исходя из стоимости товаров или других ценностей, переданных или подлежащих передаче организацией.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету исходя из ожидаемого срока использования объекта, срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов, 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 объекта, нормы амортизационных от числений устанавливается в расчете на 20 лет. Срок полезного исполь зования нематериальных активов не может превышать срок деятель ности организации. .„•

По расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР) элементами учетной политики являются:

- выбор способа списания расходов по НИОКР;
- определение сроков списания расходов по НИОКР.

Списание расходов по НИОКР на счета 20 «Основное производство» или 26 «Общехозяйственные расходы» можно осуществлять:

- линейным способом;
- пропорционально планируемому объему продукции (работ, услуг).

При выборе варианта списания указанных расходов нужно принимать во внимание, что линейный способ предусматривается к применению также НК РФ. В связи с этим выбор линейного способа распределения расходов по НИОКР позволит совместить бухгалтерский и налоговый учет данного вида расходов.

При определении сроков списания расходов по НИОКР нужно иметь в виду, что предельный срок списания указанных расходов установлен ПБУ 17/02 в пять лет, а НК РФ - в три года. Целесообразно установить одинаковый срок списания расходов по НИОКР для бухгалтерского и налогового учета, т.е. в пределах трех лет.

По материально-производственным запасам элементами учетной политики являются:

- выбор варианта синтетического учета МПЗ;
- выбор метода оценки МПЗ;
- последствия изменений в учетной политике методов оценки МПЗ;
- стоимость МПЗ, переданных в залог;
- величина и движение резервов под снижение стоимости материальных ценностей; .
- разница между фактической себестоимостью МПЗ и стоимостью их возможной реализации, отнесения на финансовые результаты организации;
- порядок документального оформления поступающих материалов. ***Выбор варианта синтетического учета производственных запасов.*** Синтетический учет производственных запасов может осуществляться:

1) по фактической себестоимости приобретния (заготовления);

2) по учетным ценам (плановой себестоимости приобретения (заготовления), покупным ценам и др.).

При первом варианте, являющемся традиционным для отечественной учетной практики, синтетический учет производственных запасов осуществляют на счете 10 «Материалы» по фактической себестоимости приобретения, а при втором варианте - по учетным ценам (плановой или нормативной себестоимости, средним покупным ценам и др.).

Если синтетический учет производственных запасов осуществляется на счете 10 «Материалы» по учетным ценам, то дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных Ценностей» и 16 «Отклонения в стоимости материальных ценностей».

При обоих вариантах аналитический учет отдельных видов материалов осуществляется, как правило, по учетным ценам (плановой или нормативной себестоимости, средним покупным ценам и др.).

Однако при первом варианте учет отклонений фактической себестоимости производственных запасов от стоимости их по учетным ценам осуществляется на отдельных аналитических счетах синтетического счета 10 «Материалы», а при втором варианте указанные отклонения отражаются на отдельном синтетическом счете 16 «Отклонения в стоимости материалов», что усиливает контрольные функции учета и способствует внедрению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Порядок расчета и списания отклонений фактической себестоимости производственных запасов от стоимости их по учетным ценам при обоих вариантах существенно не меняется.

Организации, применяющие в учете счет 16, остаток по этому счету в активе баланса не отражают, а присоединяют его без корреспонденции на счетах бухгалтерского учета к производственным запасам.

Выбор метода оценки материально-производственных запасов. Израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.) разрешается отражать в учете по:

- себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам ресурсов;
- себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);
- себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО). При оценке материальных ресурсов по себестоимости единицы

запаса можно использовать два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением;
- исходя из стоимости запаса по договорной цене.

При выборе варианта оценки израсходованных материалов следует принимать, во внимание уровень инфляции, финансовое состояние организации, политику ценообразования и налогообложения, а также условия реализации продукции.

В условиях инфляции себестоимость продукции повышается при использовании метода ЛИФО, снижается при использовании метода ФИФО и оказывается примерно средней при использовании средней себестоимости материалов.

Изменение себестоимости оказывает влияние на сумму прибыли и налога на прибыль. Стоимость остатков материалов соответственно занижается при методе ЛИФО, завышается при методе ФИФО и оказывается средней при оценке материалов по средней себестоимости, что, в свою очередь, оказывает влияние на величину налога на имущество.

Метод ФИФО целесообразно использовать организациям, вынужденным продавать продукцию или оказывать услуги по низким ценам, что позволит избежать санкций со стороны налоговых органов за продажу продукции или оказание услуг ниже их себестоимости.

Методы оценки по себестоимости единицы запасов, по средней себестоимости, методы ФИФО и ЛИФО можно использовать в торговых организациях при продаже (отпуске) товаров.

Определение порядка формирования покупной стоимости товаров у организации торговли. Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов (баз), производимые до момента их передачи в продажу, могут включаться:

- в стоимость приобретенных товаров;
- в состав расходов на продажу.

Выбор способа оценки товаров для организаций розничной торговли

Организации розничной торговли могут оценивать товары по:

- продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);
- стоимости приобретения.

Определение порядка документального оформления поступающих материалов

В соответствии с Методическими указаниями по учету МПЗ если количество и качество поступающих материалов соответствует данным по документам поставщика, то приемку материалов можно оформлять приходным ордером (ф. № М-4) или специальным штампом с реквизитами приходного ордера. В оттиске штампа проставляют следующие реквизиты:

- номер приходного ордера и дату приемки;
- наименование организации и ее подразделения;
- должности и подписи тех, кто принял и сдал материалы. Порядок оформления приемки материалов должен быть закреплен в учетной политике организации. ***По затратам на производство и по учету готовой продукции***

элементами учетной политики являются:

- выбор системы счетов для учета расходов по обычным видам деятельности;
- выбор способа группировки и списания затрат на производство продукции;
- выбор способа учета готовой продукции;
- выбор способа оценки готовой продукции, товаров отгруженных, незавершенного производства;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;

- определение сроков погашения расходов будущих периодов;
- выбор метода определения выручки от продажи продукции;
- признание момента продажи по работам долгосрочного характера;
- выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования;
- выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Выбор системы счетов для учета расходов по обычным видам деятельности

Планом счетов бухгалтерского учета 2000 г. предусматривается возможность формирования расходов по обычным видам деятельности на счетах:

- 20-29;
- 20-39.

При использовании счетов 20-39 счета 30-39 применяются для системного учета расходов по элементам затрат.

Выбор способа (методики) группировки и списания затрат на производство. План счетов бухгалтерского учета 2000 г. и другие основные нормативные документы по бухгалтерскому учету разрешают организациям применять несколько методик группировки и списания затрат на производство в зависимости от технологических, организационных и других особенностей предприятия и целевой установки системы управления.

Ранее применяемая методика группировки и списания затрат на производство основана на разделении затрат на прямые и косвенные и исчислении полной производственной себестоимости продукции.

Прямые расходы учитываются на соответствующих калькуляционных счетах издержек производства и обращения (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), а косвенные - на собирательно-распределительных счетах 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы». По окончании месяца косвенные расходы списываются со счетов 25 и 26 на калькуляционные счета издержек производства и определяется фактическая производственная себестоимость продукции. Затем фактическая производственная себестоимость продукции списывается со счетов 20, 23, 29 в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные», 90 «Продажи» и др.

Вновь введенная методика группировки и списания затрат на производство предусматривает разделение затрат на переменные, условно-переменные и постоянные и исчисление неполной (сокращенной, частичной) производственной себестоимости продукции.

Прямые переменные расходы учитывают на калькуляционных счетах 20, 23, 29. Условно-переменные расходы предварительно учитывают на счете 25, а затем списывают с этого счета на счета 20, 23 и 29. Условно-постоянные расходы учитывают на счете 26 и в конце отчетного периода списывают со счета 26 в дебет счета 90 «Продажи». Применение новой методики группировки и списания затрат имеет следующие последствия:

а) на счетах 20, 23, 29, 43 «Готовая продукция», 45 «Товары отгруженные» и соответствующих балансовых статьях («Готовая продукция», «Товары отгруженные», «Незавершенное производство») отражается неполная производственная себестоимость продукции (без общехозяйственных расходов), что соответственно уменьшает величину актива баланса и оказывает влияние на значение коэффициента текущей платежеспособности организации, исчисляемого отношением оборотного капитала к краткосрочным обязательствам организации (величина этого важнейшего показателя уменьшается);

б) при обычном порядке списания общехозяйственных расходов значительная их часть относится на счета капитальных вложений (08), непроизводственные нужды (29), расходы будущих периодов (97), целевого финансирования (86), т.е. эта сумма не включается в себестоимость проданной продукции. При втором же варианте вся сумма общехозяйственных расходов списывается на счет 90 и тем самым существенно завышает себестоимость проданной продукции, что приводит к уменьшению прибыли, налога на прибыль и показателей рентабельности;

в) в сезонных производствах, при выполнении работ долгосрочного характера общехозяйственные расходы при обычном порядке их списания входят в состав незавершенного производства (на счетах 20, 23 и др.). При втором же варианте они ежемесячно списываются на счет 90. При отсутствии выпуска продукции за какой-либо месяц на счете 90 отражаются только общехозяйственные расходы. Счет 90 ежемесячно закрывается счетом 99. В этом случае организация становится убыточной, что опасно для оценки ее деятельности со стороны других организаций.

К положительным моментам списания общехозяйственных расходов на счет 90 следует отнести:

а) упрощение порядка списания общехозяйственных расходов и калькулирования себестоимости отдельных видов продукции;

б) уменьшение стоимости налога на имущество в связи с уменьшением стоимости готовой и отгруженной продукции и незавершенного производства;

в) улучшение показателей оборачиваемости оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением их величин в активе баланса;

г) улучшение показателей рентабельности оборотных активов и всего имущества организации в связи с уменьшением их величин в активе баланса.

Следует иметь в виду, что при использовании новой методики группировки и списания затрат на производство отечественная система учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции становится близкой к системе «директ-костинг».

Способы учета выпуска продукции (работ, услуг). В Плане счетов бухгалтерского учета 2000 г. предусмотрена возможность учета выпуска продукции (работ, услуг) по двум вариантам: без использования счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и с использованием данного счета.

При использовании счета 40 готовая и отгруженная продукция отражается на синтетических счетах 43 «Готовая продукция» и 45 «Товары отгруженные» и соответствующих балансовых статьях не по фактической производственной себестоимости, а по учетным ценам.

Использование счета 40 позволяет в системном порядке контролировать выпуск продукции из производства, формирование издержек производства, выявлять отклонения фактической себестоимости продукции (работ, услуг) от нормативной или плановой. Кроме того, при использовании счета 40 отпадает необходимость в составлении отдельных расчетов отклонений фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой: а) по готовой продукции; б) по отгруженной продукции; в) по проданной продукции, поскольку выявленное отклонение по готовой продукции сразу списывается на счет 90.

Необходимым условием применения счета 40 «Выпуск продукции (работ) услуг»'является применение в организации показателей нормативной или плановой себестоимости, что достигается обычно при использовании нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Вариант учета готовой продукции с использованием счета 40 нецелесообразно использовать, если отклонения фактической себестоимости продукции от нормативной или плановой оказываются значительными, а продукция продается неритмично. Задержки с продажей продукции могут привести к убыточности организации, поскольку отклонения со счета 40 сразу списываются на счет 90 «Продажи», который ежемесячно закрывается счетом 99 «Прибыли и убытки».

Выбор методов оценки готовой продукции, товаров отгружен ных, незавершенного производства. •

Готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в учете и балансе по:

- полной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» и общехозяйственные расходы списываются на счета 20, 23, 29);

. неполной фактической производственной себестоимости (если в учете не используется счет 40 и со счета 26 расходы списываются на счет 90);
. полной нормативной или плановой себестоимости (если в учете используется счет 40 и со счета 26 расходы списываются на счета 20, 23, 29);
. по неполной нормативной или плановой себестоимости продукции (когда используется счет 40 и расходы со счета 26 списываются на счет 90).

Незавершенное производство в массовом и серийном производстве может отражаться в балансе по:

- нормативной или плановой себестоимости;
- прямым статьям расходов;
- стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

При единичном производстве продукции незавершенное производство отражается в балансе по фактическим производственным затратам.

Выбор вариантов оценки готовой и отгруженной продукции и незавершенного производства оказывает влияние на трудоемкость учета и калькулирования себестоимости продукции, на выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции, на себестоимость производственной и реализованной продукции, на величину показателей финансового состояния организации.

Например, при оценке готовой и отгруженной продукции по прямым статьям расходов и списании общехозяйственных расходов на счет 90 «Продажи» отпадает необходимость в распределении указанных расходов по различным производствам и непромышленным хозяйствам и появляется возможность использования системы калькулирования, близкой к системе «директ-костинг».

При оценке незавершенного производства по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов намного упрощается внедрение поза-казного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции, основным недостатком которого раньше являлась именно сложность оценки незавершенного производства.

Следует принимать во внимание, что при данном варианте оценки незавершенного производства все затраты по переработке сырья, материалов, полуфабрикатов ежемесячно списывают на счет 90 «Продажи» и тем самым относят на себестоимость реализуемой продукции. При значительных остатках незавершенного производства себестоимость реализованной продукции может быть существенно завышена и организация может оказаться убыточной. Кроме того, занижение стоимости незавершенного производства, отра-ылсмого в балансе отдельной статьей, может оказать влияние на величину оборотных активов, принимаемых в расчет при исчислении коэффициента текущей платежеспособности — одного из основных официальных показателей структуры баланса организации и ее платежеспособности. К таким же последствиям

приводит занижение в балансе стоимости готовой и отгруженной $пр_0$. дукции при их оценке по неполной производственной себестоимости.

Вместе с тем занижение стоимости незавершенного производства в активе баланса улучшает показатели оборачиваемости имущества и рентабельности незавершенного производства, оборотных активов и всего имущества организации за счет уменьшения их величины в активе баланса. Уменьшается также налог на имущество.

Выбор варианта сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикатному или полуфабрикатному вариантам. При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляется бухгалтерией по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведется в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движения полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и калькулируется себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько фаз обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наслоение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, требует очистки сводных показателей предприятия о затратах на производство от внутризаводского оборота.

Вместе с тем полуфабрикатами вариант сводного учета затрат на производство позволяет выявить себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

На практике нередко применяется смешанный или частично по-луфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство, при котором часть полуфабрикатов отражается в учете, а на последующих стадиях учет ведется по бесполуфабрикатному варианту.

Определение сроков погашения расходов будущих периодов. В настоящее время организации сами устанавливают сроки погашения расходов будущих периодов.

Следует отметить, что в последние годы состав расходов будущих периодов существенно расширен. Помимо традиционно учитываемых на счете 97 «Расходы будущих периодов» расходов на подготовку и освоение производства, расходов по ремонту основных средств и т.п., на этом счете стали учитывать расходы на приобретение лицензий на срок до одного года, затраты на рекламу и др. В настоя-

время счет 97 используется не только при формировании себестоимости продукции, но и для учета текущих затрат.

Порядок списания расходов будущих периодов на объекты учета и калькулирования зависит прежде всего от вида расходов. Например, расходы по ремонту основных средств, учтенные на счете 97, могут списываться равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

Выбор метода определения выручки от продажи продукции.
Организациям разрешено применять любой из двух методов опреде- , ления выручки от продажи продукции для целей налогообложения: . по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ
и оказанных услуг;

- по моменту отгрузки продукции и предъявления платежных документов покупателю (заказчику) или транспортной организации. Следует отметить, что метод продажи продукции организация выбирает только для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете продукция считается проданной по мере ее отгрузки, поскольку с момента отгрузки продукции право собственности на нее переходит к покупателю. Вместе с тем в бухгалтерском учете возникает необходимость по-разному отражать задолженность перед бюджетом по НДС.

При продаже продукции *по методу «отгрузки»* задолженность перед бюджетом возникает сразу после отгрузки продукции покупателям. Поэтому начисленная сумма НДС отражается по дебету счета 90 «Продажи» и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При продаже продукции *по методу «оплаты»* задолженность перед бюджетом по НДС возникает только после оплаты отгруженной продукции. Поэтому начисление НДС оформляется двумя проводками:

- по отгруженной продукции - дебет счета 90 «Продажи» и кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;
- по оплаченной продукции - дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

В международной учетной практике используют, как правило, второй метод учета продажи продукции (по моменту отгрузки) в соответствии с принципом признания расходов и доходов по методу начисления, требующего временного соотношения между доходами | и расходами. При первом же методе возникае^'временное несоответствие между доходами и расходами.

Признание момента продажи по работам долгосрочного характера, В строительных, научных, проектных, геологических и других организациях, выполняющих работы долгосрочного характера, момент продажи может быть определен по законченным работам или по отдельным этапам этих работ.

В первом случае учет продажи продукции в указанных оргац$_{и}$циях осуществляется по одному из указанных вариантов продажи п ^{Э}дукции, работ, услуг.

При выборе варианта признания момента продажи по отдельны этапам выполненных работ организации используют счет 46 «Вьщол ненные этапы по незавершенным работам».

Выбор способа распределения косвенных расходов между отдельными объектами учета и калькулирования. Способы распределения косвенных расходов зависят прежде всего от их вида, технологических, организационных и ряда других особенностей предприятий. Так косвенные расходы нецелесообразно распределять между объектами учета и калькулирования пропорционально оплате труда работников если уровень механизации труда существенно различается по отдельным производствам, цехам, участкам, бригадам.

Выбор того или иного способа распределения косвенных расходов направлен на обеспечение более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг.

Если организация является многопрофильной и осуществляет несколько видов деятельности, то общепроизводственные и общехозяйственные расходы целесообразно распределять по видам деятельности пропорционально суммам выручки, полученным от каждого вида деятельности.

Выбор метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. В организациях применяют позаказ-ный, попередельный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции. В качестве методов калькулирования могут применяться нормативный метод и метод «директ-костинг». Особенности применения указанных методов, их преимущества и недостатки рссмотрены в главе 24.

Следует отметить, что в организациях могут применяться не один, а несколько или даже все методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Например, в крупных организациях в основном производстве может применяться попередельный метод; *учет* затрат по ремонтным работам осуществляется, как правило, по позаказному методу; во вспомогательных производствах, вырабатывающих один или несколько однородных видов продукции (котельная, элек-троцех), применяется попроцессный метод.

Создание резервов

Организации могут создавать различные резервы для оплаты предстоящих расходов. Перечень создаваемых резервов указан в п. 16.7. Порядок создания и использования резервов должен быть отражен в учетной политике организации.

Выбор варианта учета доходов и расходов от сдачи имущества в аренду

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ10/99 доходы и расходы от сдачи имущества в аренду могут учитываться в составе:

1) доходов и расходов от обычных видов деятельности;

2) операционных доходов и расходов.

При *первом* варианте сдача имущества в аренду признается обычным видом деятельности, и поэтому расходы по этой деятельности учитываются на счетах учета производственных затрат (20, 26, 44 и Др-)> а доходы - на счете учета выручки (90).

При *втором* варианте сдача имущества в аренду не является предметом деятельности, и поэтому доходы и расходы от сдачи имущества в аренду учитывают на счете 91 «Прочие доходы и расходы» в составе операционных доходов и расходов.

Выбор варианта учета долговых ценных бумаг. Положением по учету финансовых вложений (24) установлено, что финансовые вложения принимаются к учету в сумме фактических затрат для инвестора. Вместе с тем по долговым ценным бумагам разрешено разницу между суммой фактических затрат на приобретение ценных бумаг и номинальной их стоимостью в течение срока их обращения равномерно, по мере начисления причитающегося по ним дохода, относить на финансовые результаты у коммерческой организации, или увеличение расходов у некоммерческих организаций, или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетных организаций.

Кроме того, по долговым ценным бумагам организации могут составлять расчеты их оценки по дисконтированной стоимости без осуществления записей в бухгалтерском учете.

Выбор способа оценки ценных бумаг при их выбытии. Ценные бумаги при их выбытии могут оцениваться по:

- первоначальной стоимости каждой единицы учета;
- средней первоначальной стоимости;
- способу ФИФО.

Выбор варианта принятия государственной помощи к учету. ПБУ 13/2000 предусматривает два варианта принятия бюджетных средств к учету:

- по мере фактического поступления бюджетных средств;
- как возникновение задолженности.

При первом варианте поступившие денежные средства и имущество отражают по дебету счетов учета денежных средств и имущества (51, 55, 08, 10 и др.) и кредиту счета 86 «Целевое финансирование».

При втором варианте выделение бюджетных средств отражают как возникновение задолженности по дебету счета 76 «Расчеты с раз-

ными дебиторами и кредиторами» и кредиту счета 86 «Целевое фи. нансирование».

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

В бухгалтерской отчетности организации подлежит раскрытию как минимум следующая информация в отношении государственной помощи:

- характер и величина бюджетных средств, признанных в бухгалтерском учете в отчетном году;
- назначение и величина бюджетных кредитов;
- характер прочих форм государственной помощи, от которых организация получает экономические выгоды;
- невыполнение на отчетную дату условия предоставления бюджетных средств и связанные с ними условные обязательства и активы. ***Выбор способа списания коммерческих расходов.*** В соответствии

с п. 9 ПБУ 10/99 расходы по продаже товаров, продукции, работ и услуг можно списывать двумя способами:

- распределяя между проданными и непроданными товарами, продукцией, работами, услугами;
- включая всю сумму расходов по продаже в себестоимость проданных

товаров, продукции, работ, услуг в отчетном периоде. ***Выбор способа учета долгосрочной задолженности,*** В соответствии с п. 6 ПБУ 15/01 организация-заемщик может долгосрочную задолженность по кредитам и займам:

1) оставлять в составе долгосрочной задолженности;

2) переводить в краткосрочную задолженность.

При выборе второго варианта перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную осуществляется в момент, когда по условиям договора займа или кредита до возврата основной суммы долга остается 365 дней.

Отражение процентов, дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам. Указанные расходы в соответствии с п. 18 ПБУ 15/01 могут учитываться в составе:

- операционных расходов;
- расходов будущих периодов с последующим равномерным включением в состав операционных расходов. ***Принятие решения о создании резервов сомнительных долгов.***

Организация вправе:

- создавать резервы по сомнительным долгам;
- не создавать указанные резервы.

19.3. Выбор техники, формы и организации бухгалтерского учета

Разработка рабочего плана счетов. Организация самостоятельно разрабатывает рабочий план счетов на основе утвержденного плана. Она вправе из всей совокупности синтетических счетов выбрать действительно необходимые для себя, вводить (с разрешения Минфина РФ) новые синтетические счета, используя свободные коды счетов.

На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкцией по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также полную номенклатуру аналитических счетов и их кодовые обозначения.

Выбор формы бухгалтерского учета. Организация самостоятельно выбирает форму учета (журнально-ордерная, мемориально-ордерная, упрощенная, машинно-ориентированная), перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них.

Организация бухгалтерского учета. Организация самостоятельно выбирает организационное построение бухгалтерии. Кроме того, бухгалтерский учет и отчетность могут осуществляться специализированной организацией или соответствующим специалистом на договорных началах. Организация может выделить на отдельный баланс свои производства и хозяйства, а также филиалы, представительства, отделения и другие обособленные подразделения, входящие в состав предприятия. В организациях малого бизнеса, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя организации. ***Определение количества и сроков проведения инвентаризации имущества и обязательств.*** При проведении обязательных инвентаризаций для составления годовой отчетности организациям предоставлено право проводить инвентаризацию основных средств один раз в три года, библиотечных фондов - один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к нему местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков. Количество не обязательных для инвентаризации в отчетном году основных средств, даты проведения инвентаризаций, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются самой организацией. ***Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля.*** Организации самостоятельно разрабатывают систему внутри-Производственного учета, отчетности и контроля, исходя из особенностей функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

19.4. Раскрытие учетной политики

Организация должна раскрывать избранные при формировани учетной политики способы ведения бухгалтерского учета, существен но влияющие на оценку и принятие решения пользователей бухгалтерской отчетности.

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

К способам ведения бухгалтерского учета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся способы амортизации основных средств, нематериальных и иных активов, оценки производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции, признания прибыли от продажи продукции, товаров, работ, услуг и другие существенные 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 или законодательными актами и постановлениями Правительства Российской Федерации.

В случае публикации бухгалтерской отчетности не в полном объеме информация об учетной политике подлежит раскрытию как минимум в части, непосредственно относящейся к опубликованным материалам.

Если учетная политика организации сформирована исходя из допущений, предусмотренных ПБУ 1/98, то эти допущения могут не раскрываться в бухгалтерской отчетности.

Если при формировании учетной политики организации исходят из допущений, отличных от предусмотренных ПБУ 1/98, то такие допущения вместе с причинами их применения должны быть подробно раскрыты в бухгалтерской отчетности.

Если при подготовке бухгалтерской отчетности имеется значительная неопределенность в отношении событий и условий, которые могут породить существенные сомнения в применимости допущения непрерывности деятельности, то организация должна указать на такую неопределенность и однозначно описать, с чем она связана.

Существенные способы ведения бухгалтерского учета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетности организации за отчетный год.

Промежуточная бухгалтерская отчетность может не содержать информацию об учетной политике организации, если в последней не произошло изменений со времени составления годовой бухгалтерской отчетности за предшествующий год, раскрывшей учетную политику.

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

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

19.5. Вопросы и задания

1. Что такое учетная политика организации?
2. На какие показатели деятельности организации учетная политика может оказать существенное влияние?
3. Исходя из каких допущений и требований формируется учетная политика?
4. Какие факторы нужно учитывать при разработке приказа по учетной политике?
5. Назовите основные элементы учетной политики по основным средствам.
6. Может ли учетная политика изменяться в течение отчетного года?
7. Какие элементы учетной политики по материально-производственным запасам отражают в приказе по учетной политике?
8. Перечислите основные элементы учетной политики по учету затрат по производству и калькулированию себестоимости продукции.
9. Укажите преимущества и недостатки порядка списания общехозяйственных расходов на:

- счета учета затрат на производство;
- на счет 90 «Продажи».

10. В какой оценке учитывают и отражают в бухгалтерском ба-I лансе: | • готовую продукцию;

- товары отгруженные; • ,.•;:'* незавершенное производство?

l II. Назовите основные методы учета затрат на производство , f и калькулирования себестоимости продукции.

12. Каковы способы списания коммерческих расходов?
13. Каков порядок раскрытия учетной политики?

Глава 20 Учет на малом предприятии

20.1. Критерии отнесения предприятия к категории малых предприятий

В соответствии с Федеральным законом «О государственной под-держке малого предпринимательства в Российской Федерации» под субъектами малого предпринимательства (малыми предприятиями) понимаются коммерческие организации, в уставном капитале которых доля участия Российской Федерации, субъектов Российской Федерации, общественных и религиозных организаций или объединений, благотворительных и иных фондов не превышает 25%, доля, принадлежащая одному или нескольким юридическим лицам, не являющимся субъектами малого предпринимательства, не превышает 25% и в которых средняя численность работников за отчетный период не превышает следующих предельных уровней:

- в промышленности, строительстве и на транспорте - 100 человек;
- в сельском хозяйстве и научно-технической сфере - 60 человек;
- в оптовой торговле - 50 человек;
- в розничной торговле и бытовом обслуживании населения -30 человек;
- в остальных отраслях и при осуществлении других видов деятельности - 50 человек.

Таким образом, для отнесения предприятия к малому нужно принимать во внимание два критерия: численность работников и участие других организаций в уставном капитале предприятия.

В международной практике для отнесения соответствующих объектов к малым предприятиям используют три показателя: численность работников (обычно до 50 человек), объем продажи продукции и балансовую стоимость имущества.

Под субъектами малого предпринимательства понимаются также физические лица, занимающиеся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица.

Малые предприятия, осуществляющие несколько видов деятельности, относятся к таковым по критериям того вида деятельности, доля которого является наибольшей в годовом объеме оборота или годовом объема прибыли.

Указанный закон несколько изменил порядок начисления ускоренной амортизации на малых предприятиях. Они вправе применять ус-

коренную амортизацию основных производственных фондов с отнесением затрат на издержки производства, в два раза превышающие лормы, которые установлены для соответствующих видов основных средств.

Наряду с ускоренной амортизацией малые предприятия вправе дополнительно списывать в качестве амортизационных отчислений до 50% от первоначальной стоимости основных фондов со сроком службы более трех лет.

В случае прекращения деятельности малого предприятия до истечения одного года с момента ввода его в действие суммы дополнительно начисленной амортизации подлежат восстановлению за счет увеличения балансовой прибыли (дебет счета 02 «Амортизация основных средств», кредит счета 99 «Прибыли и убытки»).

В соответствии с законом кредитование малых предприятий осуществляется на льготных условиях с полной или частичной компенсацией кредитным организациям соответствующей разницы за счет фондов поддержки малого предпринимательства.

Законом предусмотрено, что статистическая и бухгалтерская отчетность представляется малыми предприятиями в утвержденном Правительством Российской Федерации порядке, который предусматривает упрощение процедуры и форм отчетности. Они должны содержать в основном информацию, необходимую для налогообложения.

20.2. Особенности ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях

В соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства малым предприятиям рекомендуется вести учет по единой журнально-ордерной форме учета для предприятий, утвержденной письмом Минфина СССР от 08.03.69 г. № 63, и для небольших предприятий, утвержденной письмом Минфина СССР от 06.06.60 г. № 176. На малых предприятиях, имеющих незначительное количество хозяйственных операций (как правило, не более 300 в месяц), учет может осуществляться по упрощенной форме учета.

Малое предприятие само выбирает форму бухгалтерского учета исходя из потребности своего производства и управления, их сложности и численности работающих. При этом малое предприятие может приспосабливать применяемые учетные регистры к специфике своей работы при соблюдении основных принципов ведения учета.

При учете производственных ресурсов, затрат на производство продукции и калькулировании себестоимости продукции малые пред-Приятия руководствуются отраслевыми указаниями, разработанными

министерствами и ведомствами на основе типовых по согласованы с Минфином РФ для предприятий подведомственных отраслей.

Для организации учета по упрощенной форме учета малым пред приятиям рекомендуется составить на основе типового Плана счето рабочий план счетов (приведен далее).

РАБОЧИЙ ПЛАН СЧЕТОВ МАЛЫХ ПРЕДПРИЯТИЙ

Раздел	Наименование счета	Номер	Группируем
1	2	3	4
Внеоборотные активы	Основные средства	01	01, 03, 04
	Амортизация	02	02, 05
	Вложения во	08	08,07
Производственные запасы	Материалы	10	10,11,15
	Налог на добавленную стои-	19	19
Затраты на	Основное	20	20,21,23,
Готовая	Товары	41	40, 41 , 42,
Денежные средства	Касса	50	
	Расчетные счета	51	
	Валютные счета	52	
	Специальные счета в	55	55,57
	Финансовые	58	58
Расчеты	Расчеты с	60	60
	Расчеты по налогам	68	68,69
	Расчеты по кредитам	66	66, 67, 86
	Расчеты по оплате	70	70
	Расчеты с разными	76	62,71,73,
Капитал	Уставный капитал	80	80
	Добавочный капитал	82	82, 83
	Нераспределенная	84	84
Финансовые результаты	Продажи	90	90, 91
	Недостачи и потери	94	94
	Прибыли и убытки	99	99,

В связи с переходом на сокращенный план счетов малым предприятиям рекомендуется внести ряд изменений в общепринятый порядок учета производственных ресурсов, затрат на производство продукции и финансовых результатов.

На счете 01 «Основные средства» рекомендуется обособленно учитывать нематериальные активы. Амортизация нематериальных активов учитывается обособленно на счете 02 «Амортизация основных средств».

Выбывающие основные средства списываются со счета 01 «Основные средства» в дебет счета 02 «Амортизация основных средств». Расходы, связанные с выбытием основных средств, а также недоамор-тизированная часть основных средств списываются в дебет счета 90 «Продажи». В случае продажи основных средств их остаточная стоимость и расходы по продаже списываются в дебет счета 90 «Продажи». Выручка от продажи учитывается по кредиту счета 90.

Все производственные запасы на малых предприятиях рекомендуется учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы».

Все затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг на малых предприятиях рекомендуется учитывать на счете 20 «Основное производство». При этом затраты на проведение всех видов ремонтов основных производственных средств включаются в себестоимость продукции (работ, услуг) по соответствующим статьям затрат (материалы, заработная плата и др.).

Если ремонтные работы выполняются подрядным способом, то затраты на ремонт рекомендуется включать в состав общехозяйственных расходов.

При кассовом методе учета доходов и расходов затраты, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), отражаются на счете 20 «Основное производство» только в части оплаченных материальных ценностей, услуг, выплаченной оплаты труда, начисленных амортизационных отчислений и других оплаченных затрат. Фактическая себестоимость отгруженных (проданных) ценностей (работ, услуг) отражается обособленно на дебете счета 41 «Товары» до момента поступления денежных средств.

При поступлении денежных средств дебетуют счета учета денежных средств и кредитуют счет 90 «Продажи», после этого списывают себестоимость проданной продукции (работ, услуг) с кредита счета 41 в дебет счета 90.

В случае выполнения своих обязательств покупателем иным способом (по договору мены, зачету взаимной задолженности и т.п.) кредитовая запись по счету 90 «Продажи» корреспондируется с дебетом счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Малые предприятия, имеющие значительное количество объектов Учета, недлительный цикл производственного процесса и учитываю-

щие общехозяйственные расходы обособленно от прямых, могут спи сывать общехозяйственные расходы на затраты по продаже продук ции (счет 90 «Продажи»). При таком списании производственная себестоимость продукции исчисляется без учета общехозяйственных расходов и будет несопоставима с производственной себестоимостью предприятий, не учитывающих общехозяйственные расходы на отдельном синтетическом счете.

Учет готовой продукции и товаров осуществляется на счете 41 «Товары».

Товары, приобретаемые для продажи, принимаются к учету по стоимости приобретения с дальнейшим их списанием при выбытии по методу средневзвешенной себестоимости.

Учет продажи продукции (работ, услуг) и любого другого имущества малого предприятия, а также определение финансового результата по этим операциям осуществляются на счете 90 «Продажи».

Финансовые результаты и их использование могут учитываться непосредственно на счете 99 «Прибыли и убытки».

В течение года суммы прибыли и ее использование отражаются в соответствующем регистре развернуто: по кредиту счета нарастающим итогом показывают прибыль, а по дебету счета - ее использование.

Учет всех видов дебиторской и кредиторской задолженности осуществляется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Расчеты производятся в развернутом виде: по дебету - возникновение дебиторской задолженности и погашение кредиторской, по кредиту — возникновение кредиторской задолженности и погашение дебиторской.

Учет ссуд банка, заемных и целевых средств осуществляется малым предприятием на счете 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» по их видам и срокам погашения.

При упрощенной форме учета в качестве регистра синтетического учета используют Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а в качестве регистров аналитического учета - следующие ведомости:

- учета основных средств, начисленных амортизационных отчислений (ф. № В-1);
- учета производственных запасов и товаров, а также НДС, уплаченного по ценностям (ф. № В-2);
- учета затрат на производство (ф. № В-3); "
- учета денежных средств и фондов (ф. № В-4);
- учета расчетов и прочих операций (ф. № В-5);
- учета реализации (ф. № В-6 (оплата) и В-6 (отгрузка));
- учета расчетов с поставщиками (ф. № В-7);

учета оплаты труда (ф. № В-8); шахматную (ф. № В-9). Ведение Книги учета фактов хозяйственной деятельности и ве-омости учета заработной платы является обязательным, остальные .домости ведутся по мере необходимости. В этом случае Книга учета мктов хозяйственной деятельности является регистром не только син-тетического, но и аналитического учета.

В *Книге учета фактов хозяйственной деятельности* по каждой хозяйственной операции записывают ее порядковый номер, номер и дату документа, содержание операции, сумму, увеличение и уменьшение по счетам учета имущества, обязательств и процессов. При открытии Книги в ней записывают остатки по каждому счету.

Книгу можно вести в виде ведомости, открывая ее на каждый месяц, или в форме Книги, предназначенной для учета операций за весь отчетный год. В этом случае Книга должна быть прошнурована и пронумерована. На последней странице Книги записывают число содержащихся в ней страниц, заверяемое подписями руководителя малого предприятия и лица, ответственного за ведение бухгалтерского учета, а также оттиском печати малого предприятия.

Ведомости ф. № В-1—В-9 предназначены для аналитического учета имущества, обязательств и процессов. В них записывают показатели характеристики соответствующих объектов учета, их наличия на начало периода, поступления или расхода и наличия на конец периода. Например, в ведомости учета производственных запасов и товаров указывают порядковый номер каждого вида материалов и товаров, единицу измерения, цену, остаток на начало месяца в количественном и стоимостном выражении, приход, расход и остаток на конец месяца также в количественном и стоимостном выражении.

Запись в учетные регистры производят на основании должным образом оформленных бухгалтерских документов (в соответствии с Положением о документах и документообороте) на второй день после совершения хозяйственных операций. Порядок записи зависит в основном от количества ежедневно совершаемых хозяйственных операций.

Если количество хозяйственных операций незначительно, то их вначале записывают в Книгу учета фактов хозяйственной деятельности, а после этого - в соответствующие ведомости. Например, операция по поступлению денежных средств в кассу с расчетного счета будет отражена в графе «Сумма», по дебету счета 50 «Касса», кредиту счета 51 «Расчетные счета» Книги учета фактов хозяйственной деятельности, а затем в ведомостях по учету денежных средств и фон-Дов (ф. № В-4), открываемых отдельно на кассовые операции и на °перации по расчетному счету.

Если на предприятии совершается значительное количество хоз -ственных операций, их можно записывать вначале в соответствую^ ведомости, а итоговые данные ведомостей за месяц записывать в Кн ᵉ гу учета фактов хозяйственной деятельности. Для правильного перец са данных из ведомостей в Книгу можно использовать кредитовый прц$_{н}$ цип записи оборотов ведомостей в Книге учета фактов хозяйственной деятельности. В этом случае из каждой ведомости в графе «Сумма» Кни ги учета фактов хозяйственной деятельности записывают общую сум-му кредитового оборота счета ведомости, а затем расшифровывают ее частными суммами по соответствующим счетам Книги.

Например, по данным ведомости учета производственных запасов и готовой продукции (ф. № В-2) общий расход материалов составил 100 000 руб., в том числе на производство отпущено материалов на 90 000 руб., и в реализацию - на 10 000 руб. В Книге учета фактов хозяйственной деятельности данные ведомости ф. № В-2 будут отражены следующим образом: в графе «Сумма» и по кредиту счета 10 «Материалы» в сумме 100 000 руб., по дебету счета 20 «Основное производство» - в сумме 90 000 руб., по дебету счета 90 «Продажи» - в сумме 10 тыс. руб.

Таким же образом переносят кредитовые обороты из соответствующих ведомостей по каждому синтетическому счету.

При наличии у малого предприятия значительного количества объектов основных средств оно может вести их учет в инвентарных карточках учета основных средств (ф. № ОС-6). На основании итоговых данных карточек учета движения основных средств (ф. № ОС-8) ведут сводный учет движения основных средств по счету 01 «Основные средства» в ведомости по ф. № В-1.

По окончании месяца в Книге подводят итоги, подсчитывают обороты по каждому счету и выводят конечное сальдо.

Общий итог дебетовых оборотов всех счетов должен совпадать с общим итогом оборотов по кредиту счетов и с итогом по графе «Сумма». Сумма конечных сальдо по активным и пассивным счетам также должна совпадать. Данные о начальных и конечных остатках по каждому синтетическому счету используют для составления бухгалтерского баланса.

Для обобщения месячных итогов финансово-хозяйственной деятельности и проверки правильности записей на счетах рекомендуется составить оборотную ведомость по счетам синтетического учета, являющуюся основой для составления бухгалтерского баланса.

При использовании ведомостей в качестве регистров аналитического учета их месячные итоги можно переносить в ведомость (шахматную) по форме № В-9. Эта ведомость является регистром синтетического учета и предназначена для обобщения данных текущего учета и взаимной проверки правильности произведенных записей по счетам бухгалтерского учета.

Ведомость открывается на каждый месяц. В подлежащем ведомости записывают синтетические счета в порядке их возрастания, в сказуемом - в порядке увеличения их номеров.

Кредитовые обороты счетов из ведомостей ф. № 1-8 переносят ведомость ф. № 9 с расшифровкой их по дебетуемым счетам.

По завершении разноски по каждому счету подсчитывают сумму дебетового оборота, который должен быть равен дебетовому оборо-jу в соответствующей ведомости.

Общий итог дебетовых оборотов должен быть равен общей сумме оборотов по кредиту счетов.

Дебетовые и кредитовые обороты по каждому счету переносят в оборотную ведомость по синтетическим счетам, в которой подсчитывают сальдо.

20.3. Упрощенная система налогообложения для малых предприятий

В соответствии с российским законодательством ряд организаций и индивидуальных предпринимателей с 1 января 2003 г. могут перейти на упрощенную систему налогообложения.

Применительно к организациям упрощенная система налогообложения предусматривает замену уплаты налога на прибыль, НДС, налога с продаж, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности организаций за налоговый период.

По отношению к индивидуальным предпринимателям предусматривается замена уплаты налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, НДС, налога на имущество и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц, уплатой единого налога, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период.

Кроме того, организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование и иные налоги в соответствии с общим режимом налогообложения.

Организации могут перейти на упрощенную систему налогообложения при соблюдении следующих условий:

доход от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав
за первые девять месяцев текущего года не должен превышать
11 млн руб. (без НДС и налога с продаж);
количество работающих не должно превышать 100 человек;
стоимость амортизируемого имущества не должна превышать
100 млн руб.;

- доля участия других юридических лиц в уставном капитале і низации не должна превышать 25%;
- организация не Должна иметь филиалов и представительств Для индивидуальных предпринимателей ограничения по доход

структуре организации, структуре уставного капитала не применяютс Не разрешается переход на упрощенную систему налогооблоэке

ния:

- организациям и индивидуальным предпринимателям, занимающимся:
- банковской и страховой деятельностью, негосударственным пенсионным обеспечением, игорным бизнесом;
- производством подакцизных товаров, добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных;
- профессиональным участникам рынка ценных бумаг, инвестиционным фондам, ломбардам, участникам соглашений о разделе продукции;
- налогоплательщикам, переведенным на другие социальные режимы (ЕНВД, ЕСхН);
- нотариусам, занимающимся частной практикой.

При упрощенной системе объектом налогообложения до 2005 г. применяется один из показателей:

- доходы (налоговая ставка 6%);
- доходы, уменьшенные на величину расходов (налоговая ставка 15%).

При определении доходов учитывают доходы от реализации товаров (работ, услуг), имущества и имущественных прав, а также внереализационные доходы в соответствии со ст. 249 и 250 НК РФ.

Датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банках или в кассу, получения иного имущества и имущественных прав.

Индивидуальные предприниматели при определении объекта налогообложения учитывают доходы, полученные от предпринимательской деятельности. .

С 01.01.2005 г. в качестве объекта налогообложения будет приниматься только показатель дохода, уменьшенный на величину расходов.

При определении объекта налогообложения налогоплательщик уменьшает полученные доходы на следующие расходы:

- по приобретению основных средств и нематериальных активов;
- по ремонту основных средств и арендные платежи за арендуемое имущество;
- материальные расходы;
- расходы на оплату труда;
- по обязательному страхованию работников и имущества, включая страховые взносы на обязательное пенсионное страхование,

взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний; . суммы НДС по приобретаемым товарам (работам, услугам); . по командировкам;

. по обеспечению пожарной безопасности, услугам по охране имущества, содержанию служебного транспорта, компенсациям за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов в пределах установленных норм, рекламу и ряд других расходов.

Расходы на приобретение основных средств, приобретенных в период применения упрощенной системы налогообложения, налогоплательщик принимает в момент ввода основных средств в эксплуатацию.

Стоимость основных средств, приобретенных до перехода на упрощенную систему налогообложения, включается в расходы в зависимости от срока полезного использования:

- до 3 лет - в течение 1 года;
- от 3 до 15 лет включительно - в течение 3 лет (50% стоимости основных средств в течение 1-го года, 30% — в течение 2-го года и 20% - в течение 3-го года);
- свыше 15 лет - в течение 10 лет равными долями. При этом стоимость имущества, приобретенного до даты перехода на упрощенную систему налогообложения, принимается равной его остаточной стоимости на момент перехода.

К *материальными расходам* относят затраты на приобретение сырья и материалов, топлива, воды и энергии, используемых в производстве товаров, выполнении работ и оказании услуг, при реализации продукции и на хозяйственные нужды. Детальный перечень материальных расходов приведен в ст. 254 НК РФ.

Расходами на оплату труда являются любые начисления работникам в денежной и натуральной форме, стимулирующие начисления и надбавки, компенсационные начисления (надбавки за работу в ночное время, совмещение профессий, работу в тяжелых и вредных условиях, сверхурочную работу и работу в выходные дни), премии и единовременные поощрительные начисления.

Расходы на командировки состоят из стоимости проезда, расходов по найму жилого помещения, консульских, визовых и импортных расходов. При этом нормированию подлежат лишь суточные, которые признаются в качестве расходов в пределах установленных норм.

Большая часть ***расходов на рекламу*** принимается в фактической сумме. В размере, не превышающем 1% выручки от реализации, признаются расходы на изготовление или приобретение призов для победителей розыгрышей во время проведения массовых рекламных кампаний.

Остальные ранее указанные фактические затраты признаютс в качестве расходов без ограничений.

Расходами налогоплательщиков признаются затраты после их фак. тической оплаты.

При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. При этом налоговым периодом по единому налогу признается календарный год. Отчетными периодами считаются один квартал, полугодие и 9 месяцев календарного года.

Ранее отмечалось, что налоговые ставки устанавливаются либо по отношению к доходам (6%), либо по отношению к доходам, уменьшенным на сумму расходов (15%). При использовании второй базы налогообложения возможны варианты, когда расходы могут быть равны доходам или даже превышать их. В таких случаях следует использовать норму об уплате минимального налога, который рассчитывается по ставке 1% налоговой базы в виде дохода.

Уплата единого налога должна осуществляться в виде авансовых платежей. Если в качестве объекта налогообложения приняты доходы, то сумма квартального авансового гшатежа исчисляется по итогам каждого отчетного периода исходя из ставки налога и фактически полученных доходов. Сумма исчисленного квартального авансового платежа уменьшается на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (не более чем на 50%).

Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то сумма квартального авансового платежа определяется умножением исчисленной разницы между доходами и расходами на ставку налога (15%). При этом доходы и расходы рассчитываются нарастающим итогом с начала года. Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование относятся к расходам в целях исчисления налога.

Уплата авансовых платежей производится ежеквартально не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим отчетным периодом. Уплата налога по итогам календарного года производится организацией не позднее 31 марта, а индивидуальными предпринимателями - не позднее 30 апреля, т.е. в сроки подачи деклараций указанными налогоплательщиками.

20.4. Налоговый учет при упрощенной системе налогообложения

Для исчисления налоговой базы и суммы налога налогоплательщики ведут налоговый учет в ***Книге учета доходов и расходов,*** ут-

ерясденной приказом Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 28.10.2002 *г.* № БГ-3-22/6О6.

Указанная книга открывается на один год и может вестись на бумажных носителях или в электронном виде. Она должна быть пронумерована и прошнурована. На последней странице книги проставляется число страниц, заверяемое подписью руководителя или предпринимателя и печатью.

Если книга ведется на бумажных носителях, то она до начала ведения представляется в налоговый орган для подписи соответствующим должностным лицом и проставления печати. При ведении книги в электронном виде по окончании года она распечатывается и представляется в налоговую инспекцию для заверения.

Книга учета доходов и расходов состоит из трех разделов.

Раздел I «Доходы и расходы» предназначен для записи доходов и расходов за каждый квартал. При этом графа 5 книги заполняется только теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов.

Раздел II «Расчет расходов на приобретение основных средств, принимаемых при расчете налоговой базы по единому налогу» заполняется теми налогоплательщиками, которые выбрали в качестве объекта налогообложения доходы, уменьшенные на величину расходов. В разделе указывают наименование объектов основных средств, дату ввода в эксплуатацию, дату оплаты объекта, его первоначальную и остаточную стоимость, срок полезного использования объекта, количество кварталов эксплуатации объекта, сумму расходов на приобретение объекта, принимаемую при определении налоговой базы за отчетный период, и ряд других необходимых сведений.

В *разделе III «Расчет налоговой базы по единому налогу»* содержатся данные о доходах, расходах и об отклонениях по ним за I квартал, полугодие, 9 месяцев и год. По данным этого раздела осуществляется расчет суммы единого налога за соответствующий период.

Порядок заполнения разделов I и III Книги учета доходов и расходов приведен в табл. 20.1 по данным следующего примера.

В первом квартале 2003 г. организацией уплачена арендная плата за офис в сумме 60 000 руб. (в том числе НДС - 10 000 руб.). Расходы на оплату труда составили 50 000 руб., начисления взносов на обязательное пенсионное страхование - 7000 руб. В целом расходы составили 117 000 руб., доходы -150 000 руб., превышение доходов над расходами - 33 000 руб. (150 000 - 17 000), сумма налога - 4950 руб. (33 000 руб. х 15% : 100).

Таблица

КНИГА УЧЕТА ДОХОДОВ И РАСХОДОВ I.
Доходы и расходы

Регистрация			*Сумма* ~~~~		
№	*Дата и номер*	*Содержание*	Доход	*Расходы*
1	*2*	3	4	
1	Приходный ордер Расчетно-ведомость	Расходы по оплате		~50~0
2	Платежное	Взносы на пенсионное		7000
3	Платежное	Арендная плата за		50000
4	Выписка банка расчетному	Поступление	15000	
	Итого за I		15000	11700

III. Расчет налоговой базы по единому налогу за I квартал 2003 г.

Наименование показателей	*Код стро-*	2003 г.			
		1 квар-	*полугод*	*9 меся-*	*год*
1	*2*	3	*4*	5	*6*
Доходы	010	150000			
Расходы	020	117000			
Итого					
• доходы, уменьшенные на	030	33000			
• превышение расходов над	031	-			

Книга учета доходов и расходов заполняется по данным первичных документов, указываемых в графе 2. Запись в книге осуществляется на русском языке. Первичные документы, составленные на иностранных языках или на языках народов России, должны иметь подстрочный перевод на русский язык. Исправление ошибок в книге подтверждается подписью руководителя организации или индивидУ' ального предпринимателя с указанием даты исправления. Подпись заверяется печатью (если она имеется у индивидуального предпринимателя).

20.5. Вопросы и задания

1. Каковы основные особенности бухгалтерского учета на малых предприятиях?
2. Каково назначение Книги учета хозяйственных операций?
3. Назовите обязательные учетные регистры при упрощенной форме учета.
4. В каких организациях может использоваться упрощенная система налогообложения?
5. Что является объектом обложения единым налогом в организациях, применяющих упрощенную систему налогообложения?
6. Какова ставка единого налога на доход?
7. Какова ставка единого налога на доход, уменьшенный на величину расходов?
8. Нужно ли использовать двойную запись для ведения Книги учета доходов и расходов?
9. Имеются ли особенности учета кассовых операций на малых предприятиях?
10. Может ли руководитель малого предприятия вести бухгалтерский учет?

Раздел III. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ

Глава 21
Сущность, задачи и организация управленческого учета

21.1. Необходимость выделения управленческого учета в самостоятельную подсистему

На рубеже XIX-XX вв. в условиях создания и функционирования транснациональных корпораций, усиления концентрации капитала, внешней и внутренней конкуренции, кооперирования и комбинирования производства и ряда других процессов существенно изменились требования к ведению и организации бухгалтерского учета.

Особенно очевидными стали недостатки калькуляционного учета.

При изготовлении конечного продукта несколькими смежными цехами, а иногда и предприятиями, продаже продукции в различные страны и регионы усредненные данные о себестоимости конечного продукта не позволяют эффективно управлять себестоимостью продукции.

С целью совершенствования калькуляционного учета в ряде передовых стран стали применять новые методы учета затрат на производство и калькулирование: учет затрат по центрам ответственности, калькулирование себестоимости по системам стандарт-кост и директ-костинг и другим, превратившим калькуляционный учет в систему производственного учета.

В процессе дальнейшего развития системы производственного учета стали применять помимо учетной другие функции управления — планирования, контроля, анализа, принятия решений. Применение основных функций управления в системе производственного учета превратило эту систему в систему управленческого учета.

Впервые управленческий учет был официально признан в 1972 г. американской ассоциацией бухгалтеров, разработавшей программу подготовки специалистов по управленческому учету с присвоением выпускникам квалификации бухгалтера-аналитика*.

* Керимов В.Э. Управленческий учет: Учебник. — М.: Маркетинг, 2001. С. 27.

В российских нормативных документах по бухгалтерскому учету понятие «управленческий учет» не упоминается. Вместе с тем курсы бухгалтерский (финансовый) учет» и «Бухгалтерский (управленческий) учет» официально рекомендованы новыми учебными стандартами для студентов экономических вузов и факультетов. Изучение управленческого учета предусмотрено также программой подготовки и аттестации профессиональных бухгалтеров.

Управленческий учет в качестве самостоятельной подсистемы бухгалтерского учета впервые возник в США и за сравнительно короткое время получил распространение в странах Европы, Японии, Канаде и др.

В настоящее время управленческий учет применяется во многих крупных и средних фирмах во всех видах бизнеса - в промышленности, торговле, в сферах образования, медицины и др.

В экономически развитых странах на постановку и ведение управленческого учета затрачивается до 90% рабочего времени и других ресурсов в общих затратах на постановку и ведение бухгалтерского учета*.

21.2. Управленческий учет в информационной системе организации

Управление представляет собой направленное воздействие администрации организации на хозяйственные процессы в целях увеличения прибыли и сохранения собственного капитала.

Основой принятия и осуществления управленческих решений является информация о всех аспектах деятельности организации.

Информационная система состоит из ряда взаимосвязанных подсистем - конструкторской, технологической, экономической и др.

В управленческом учете используется в основном экономическая информация, состоящая из плановой, нормативной, учетной (данные финансового, статистического, налогового и управленческого учета) и прочей информации, к которой относятся материалы аудиторских проверок, объяснительные и докладные записки, комментарии специалистов по проблемам производства и сбыта соответствующих продуктов и др.

В составе прочей информации некоторые факты не имеют количественной и стоимостной оценки.

Например, предположение эксперта о возможных финансовых затруднениях основного покупателя продукции данной организации, не имеющее количественной и стоимостной оценки, может иметь важное значение для менеджеров, занижающихся сбытом продукции.

*Там же. С. 21.

21.3. Сущность и задачи управленческого учета

Управленческий учет ~ это установленная организацией сист ма сбора, регистрации, обобщения и представления информации о хозяйственной деятельности организации и ее структурных подраз делений для осуществления планирования, контроля и управления этой деятельностью.

Сбор информации о хозяйственной деятельности организации подразумевает определение, классификацию, оценку и измерение хозяйственных операций и других экономически значимых событий с целью их последующего отражения в системе управленческого учета.

Под *регистрацией* понимают упорядоченное и последовательное отражение хозяйственных операций и других экономически значимых событий в первичных документах и учетных регистрах.

Обобщение информации означает ее анализ, подготовку и интерпретацию. В процессе анализа информации определяют состав информации, представляемой пользователям, круг пользователей, взаимосвязь между различными показателями деятельности организации, зависимость показателей от экономически значимых событий и ситуаций. Процесс подготовки и интерпретации информации предусматривает представление логически связанной плановой, учетной и иной информации, включающей по необходимости аналитические и прогнозные заключения.

Подготовленная информация представляется пользователям в виде отчетов табличного, графического и текстового формата.

Основная цель управленческого учета - представление руководителям и специалистам организации и структурных подразделений плановой, фактической и прогнозной информации о деятельности организации и внешнем окружении для обеспечения возможности принятия обоснованных управленческих решений.

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

Высшее руководство формирует стратегические цели управления организацией, оно получает:

- интегрированные управленческие отчеты о результатах производственной, финансовой и инвестиционной деятельности организации и ее основных структурных подразделений за прошедший отчетный период и на конкретный период времени;
- материалы анализа влияния внутренних и внешних факторов на результаты деятельности организации и ее основных структурных подразделений;
- плановые и прогнозные показатели на предстоящий период.

Руководители структурных подразделений формируют оперативную стратегию реализации долгосрочных целей развития организации. Они получают управленческие отчеты о деятельности подразделений на конкретный момент времени, результаты их аналитической обработки, плановую и прогнозную информацию о подразделении, а также информацию о смежных подразделениях и контрагентах.

Специалисты получают информацию в пределах своей компетенции о деятельности организации и ее структурных подразделений, а также прогнозы внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на результаты хозяйственной деятельности.

Основные задачи управленческого учета:

- учет надичия и движения материальных, финансовых и трудовых ресурсов и представление информации по ним менеджерам;
- учет затрат и доходов и отклонений по ним от установленных норм, стандартов и смет по организации в целом, структурным подразделениям, центрам ответственности, группам изделий, технологическим решениям и другим позициям;
- исчисление различных показателей фактической себестоимости продукции (работ, услуг) и отклонений от нормативных и плано-вых показателей (полной производственной себестоимости, не-полной производственной себестоимости, полной себестоимости реализованной продукции, себестоимости реализованной продук-ции по зонам реализации и др.);
- определение финансовых результатов деятельности отдельных структурных подразделений по центрам ответственности, новым технологическим решениям, реализованным изделиям, выполненным работам и услугам и другим позициям;
- контроль и анализ финансово-хозяйственной деятельности орга-низации, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
- планирование финансово-хозяйственной деятельности организа-ции в целом, ее структурных подразделений и других центров ответственности;
- прогнозирование и оценка прогноза (представление заключения о воздействии ожидаемых в будущем событий на основе анализа прошлых событий и их количественная оценка для целей планирования);
- составление управленческой отчетности и ее представление управленческому персоналу и специалистам для управления производством и принятия решений на перспективу.

21А Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета

Для сравнительной характеристики финансового и управленческого учета необходимо выяснить сходство и различие этим подсистем бухгалтерского учета (в табл. 21.1).

Таблица 21. **\ СРАВНЕНИЕ ФИНАНСОВОГО И УПРАВЛЕНЧЕСКОГО УЧЕТА**

Показатели	*Финансовый учет*	*Управленческий*
1 . Цель учета	Формирование достоверной информации для составления	Формирование информаТ" ции для администрации
2. Пользователи информации	В основном внешние	Управленческий персонал
3. Обязательность ведения	Обязателен	Не обязателен, вводится по
4. Объекты учета и отчетности	По организации в целом	По структурным подразделениям,
5. Способы ведения учета	Все элементы метода бухгалтерского учета	Использование всех элементов метода бухгал-терского учета
6. Правила ведения учета	Используются общепринятые	Устанавливаются организацией
7. Используемые измерители	Трудовые, натуральные и обязательно стоимостные	Более широкое использование натуральных и трудовых
8. Способы группировки	По установленным	По статьям калькуляции
9. Степень точности	Достоверная, документально-	Допускаются приблизительные

Окончание табл. 21.1

Показатели	*Финансовый*	*Управленческий*
^Временной	За прошедший	За истекший,
1т7гГериодичность	За месяц, квартал	За более короткие
12. Сроки представления	Через несколько недель и месяцев	Через несколько дней, на
13. Ответственность за достоверность и	Установлена	Не предусматриваетс я
14. Доступность	Доступных для	Являются
15. Регулирующий орган	Минфин РФ	Минэкономразвит ия (на уровне

1. ***Цель ведения учета.*** Цель ведения финансового учета - формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой для:

- составления бухгалтерской отчетности;
- осуществления контроля за целесообразностью и законностью хозяйственных операций и наличием и использованием производственных ресурсов;
- предотвращения отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявления внутрихозяйственных резервов обеспечения финансовой устойчивости организации. Следует подчеркнуть, что в приведенном определении цели финансового учета данная цель определена применительно к организации в целом (а не к структурным подразделениям). Кроме того, следует иметь в виду, что основными потребителями бухгалтерской отчетности являются внешние пользователи.

Цель управленческого учета - формирование и представление информации управленческому персоналу организации и ее структурных подразделений, необходимой для планирования, контроля и управления деятельностью организации и ее структурных подразделений.

2. Основные пользователи информации. Основными потребителями информации *финансового* учета являются внешние пользователи - органы государственного управления (налоговые, статистические, казначейство и др.), банки, кредиторы, инвесторы (в том числе физические лица) и др.

В *управленческом* учете потребителями информации являютс работники управленческого персонала организации и ее структур^," подразделений, специалисты, а также непосредственные исполните ли, для которых установлены лимиты и нормативы по соответствую щим расходам.

3. *Обязательность ведения учета.* Ведение финансового учета установлено законодательством (в России - Федеральным законом «о бухгалтерском учете»). Управленческий учет вводится и осуществляется по решению администрации организации; он не обязателен и может не осуществляться.

4. *Объекты учета и отчетности.* В *финансовом* учете инфор^ мация формируется и отражается в отчетности в целом по организации. В некоторых случаях отчеты о доходах и расходах составляются по отраслям и видам деятельности.

В *управленческом* учете информация формируется и отражается в отчетность по структурным подразделениям, центрам ответственности, видам деятельности, отдельным изделиям, новым технологическим решениям и другим позициям.

5. *Способы ведения учета.* В *финансовом* учете обязательно используются все элементы метода бухгалтерского учета — документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность.

В *управленческом* учете могут использоваться указанные элементы бухгалтерского учета (в том числе документация и двойная запись), но не в обязательном порядке. Кроме того, в управленческом учете широко используются количественные методы (методы элементарной математики, математической статистики и теории вероятностей, математического программирования, эвристические методы и др.).

6. *Правила ведения учета.* *Финансовый* учет и составление отчетности должны осуществляться в соответствии с общепринятыми принципами и правилами. В России эти правила установлены законодательством.

В *управленческом* учете правила ведения учета и составление отчетности устанавливаются самими организациями.

7. *Используемые измерители.* В *финансовом* учете используются натуральные, трудовые и денежные измерители. При этом использование денежного измерителя в национальной валюте является обязательным. Операции в иностранной валюте приводятся к националь,-ной валюте.

В *управленческом* учете наряду с использованием указанных измерителей широко используются специфические измерители произведенной продукции и выполненных работ - машино-час, человеко-час и др.

В планировании и прогнозировании принимается во внимание поведение национальной валюты, поэтому в расчетах на перспективу используют понятия «будущий рубль», «будущий доллар» и т.п.

8. *Способы группировки расходов.* В *финансовом* учете расходы группируют и учитывают в обязательном порядке по элементам затрат. В России перечень расходов по элементам затрат установлен ПБУ Ю/99 «Расходы организации», а для целей налогообложения - главой 25 НК РФ. Для калькулирования себестоимости продукции в финансовом учете учет расходов можно осуществлять по статьям калькуляции, перечень которых устанавливается организацией самостоятельно.

В *управленческом* учете учет расходов осуществляется по статьям калькуляции. Учет расходов по элементам затрат не ведется.

9. *Степень точности информации,* В *финансовом* учете и отчетности должна отражаться достоверная, документально обоснованная информация.

В *управленческом* учете допускаются приблизительные и примерные оценки. Вместе с тем по ряду показателей администрация требует представления достоверных сведений.

10. *Временной период.* В *финансовом* учете информация представляется за прошедший отчетный период (месяц, квартал, год). Она носит «исторический» характер.

В *управленческом* учете в зависимости от целевой установки информация представляется за истекший, настоящий и будущий периоды. Одно из основных требований, предъявляемых к информации управленческого учета, - ее своевременность.

11. ***Периодичность представления отчетности.*** *Финансовая* отчетность составляется за месяц, квартал и год.

Отчетность в *управленческом* учете составляется, как правило, за более короткие промежутки времени - за месяц, декаду, неделю, день, смену.

12. ***Сроки представления отчетности.*** *Финансовая* отчетность представляется пользователям через несколько недель или месяцев. В России квартальная отчетность представляется в течение 30 дней по окончании квартала, а годовая - в течение 90 дней по окончании года, если иные сроки не предусмотрены законодательством.

В *управленческом* учете отчеты представляются в течение нескольких дней по окончании отчетного месяца, по ежедневным отчетам -на следующее утро, а в ряде случаев — немедленно.

13. ***Ответственность за достоверность и своевременность представления учетных и отчетных данных.*** В *финансовом* учете ответственность за достоверность и своевременность представления Учетных и отчетных данных предусмотрена законодательством.

По учетным и отчетным данным управленческого учета ответ ственность обычно не предусматривается. Вместе с тем данные уп равленческого учета могут стать основой для привлечения менедж$_е$. ров к ответственности за его управленческие решения или поступки

14. Доступность отчетных данных. Данные финансовой отчетности доступны для внутренних и внешних пользователей. В России акционерные общества открытого типа, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные фонды обязаны публиковать бухгалтерскую отчетность не позднее 1 июня года, следующего за отчетным. Фонды социального назначения и ряд других организаций обязаны публиковать квартальную бухгалтерскую отчетность.

Данные *управленческой* отчетности являются коммерческой тайной.

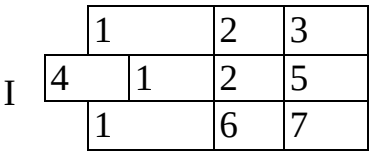
15. ***Регулирующий орган.*** Основным регулирующим органом по финансовому учету является Минфин РФ, а по управленческому учету (на уровне рекомендаций) — Минэкономразвития России.

Приказом Минэкономразвития России от 11.03.2002 г. № 63 при этом министерстве создан Экспертно-консультативный совет по вопросам управленческого учета. Обеспечение деятельности данного Совета, а также координация работ департаментов Министерства в области развития управленческого учета возложена на Департамент регулирования предпринимательской деятельности и развития корпоративного управления.

Несмотря на приведенные отличия, в финансовом и управленческом учете имеется много общего:

- основная часть данных первичного учета используется и в финансовом, и в управленческом учете. Различие состоит лишь в том, что в финансовом учете используются записи всех документально-оформленных хозяйственных операций, а в управленческом учете - основная часть этих операций. Вместе с тем в управленческом учете широко используются нормативные, плановые и другие показатели;
- учет затрат и калькулирование себестоимости продукции осуще ствляется как в финансовом, так и управленческом учете. (В Рос сии конечный финансовый результат производственной деятель ности организации определяют только способом сопоставления себестоимости продукции и выручки ог-ее продажи.) При этом в финансовом учете определяется себестоимость всей производ ственной продукции и ее основных видов в целом по организа ции. В управленческом учете исчисляют различные показатели себестоимости (по отдельным производствам, видам, технологи ческим решениям, зонам реализации и т.п.); ||

способы и приемы, составляющие в совокупности метод бухгалтерского учета (документация и инвентаризация, оценка и калькуляция, счета и двойная запись, бухгалтерский баланс и отчетность) применяют как в финансовом, так и управленческом учете. Различие состоит в степени их применения (в управленческом учете они не строго обязательны), а также в том, что в управленческом учете широко применяются количественные методы. Сравнение финансового, управленческого и налогового учета приведено на рис. 21.1.



финансовый учет
управленческий учет
налоговый учет

Рис. 21.1. Составные части финансового, управленческого и налогового учета: 1 - данные первичного документально обоснованного учета; 2 - данные Главной книги и других учетных регистров; 3 - данные финансовой (бухгалтерской) отчетности; 4 - плановые, нормативные и другие внеучетные данные; 5 - данные управленческой отчетности; 6 - данные учетных регистров налогового учета; 7 - данные налоговой отчетности

21.5. Организация управленческого учета

Под организацией управленческого учета понимают систему условий и элементов построения учетного процесса с целью получения достоверной и своевременной информации о хозяйственной деятельности организации, осуществления контроля за рациональным использованием производственных ресурсов и управления производственной деятельностью.

Ответственность за организацию управленческого учета в организациях несут руководители организаций. В зависимости от объема учетной работы они могут:
фу учредить службу управленческого учета как структурное подраз-|| деление, возглавляемое соответствующим руководителем; |К ввести в штат бухгалтерии должности специалистов по управленческому учету (бухгалтеров-аналитиков).

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

План организации управленческого учета состоит из следующих элементов: план документации и документооборота; план счетов и их корреспонденции; план отчетности; план технического оформления Учета; план организации труда работников, занимающихся управленческим учетом.

При составлении плана документации и документооборота используют соответствующие разделы плана организации финансового учета (п. 4.4), дополняя их первичными документами, используе. мыми только в управленческом учете.

При разработке ***плана счетов для управленческого учета*** необходимо иметь в виду, что действующий в настоящее время План счетов бухгалтерского учета, утвержденный приказом Минфина РФ от 31.10.2001 г. № 94н, позволяет осуществлять учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции одновременно для целей финансового и управленческого учета. При этом допускается использование однокруговой (монистической) и двухкруговой (дуалистической) систем учета производственных затрат.

Однокруговая система учета затрат может осуществляться без использования и с использованием системы счетов управленческого учета.

При первом варианте для целей управления информация финансового учета группируется в специальных регистрах, которые могут дополняться расчетными и другими данными.

При втором варианте для обеспечения взаимосвязи между финансовым и управленческим учетом следует использовать для учета расходов по элементам затрат счета 30 «Материальные затраты», 31 «Затраты на оплату труда», 32 «Отчисления на социальные нужды», 33 «Амортизация», 34 «Прочие затраты». Учтенные на этих счетах расходы по окончании месяца списывают на счет 37 «Отражение общих затрат», а со счета 37 — в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу». Одно-круговую систему учета затрат целесообразно применять в некрупных и средних организациях, поскольку она основана на использовании одинаковых оценок в финансовом и управленческом учете и вследствие этого ограничены возможности контроля затрат.

Двухкруговую систему учета затрат целесообразно использовать в крупных организациях. При данной системе финансовый и управленческий учет имеют самостоятельные планы счетов. Возможно также выделение для управленческого учета обособленных счетов.

Для согласования данных финансового и управленческого учета используют переходные и зеркальные счета. Переходные счета обеспечивают перенос информации из финансового учета — в управленческий и из управленческого учета в финансовый, а зеркальные счета - численное согласование данных финансового и управленческого учета и выявление возможных расхождений.

Планы отчетности и технического оформления составляют на основе этих планов в финансовом учете. В них добавляют формы от-

ₙетов и средства регистрации информации, используемые в управленческом учете,

В *плане организации труда работников* службы управленческого учета определяются структура аппарата данной службы, ее штат, дается должностная характеристика каждому работнику, намечаются мероприятия по повышению квалификации, составляются графики учетных работ.

В средних и крупных организациях в состав службы управленчес-, кого учета можно включить следующие группы (отделы, бюро, секторы): планирования, материальная, учета затрат труда и его оплаты, производственно-калькуляционная, учета продажи продукции, аналитическая.

Общая схема структуры службы управленческого учета средних и крупных организаций представлена на рис. 21.1.

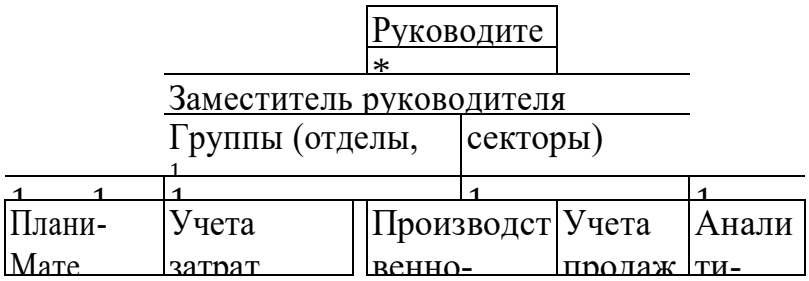


Рис. 21.2. Структура службы управленческого учета

Группа планирования составляет главный бюджет, охватывающий основную деятельность организации, бюджеты структурных подразделений организации и другие частные бюджеты (бюджеты продаж, закупок, производственный и т.п.), операционный бюджет, который детализирует посредством частных бюджетов статьи доходов и расходов и представляется в виде прогноза прибылей и убытков, финансовый бюджет, прогнозирующий денежные потоки организации на планируемый период, специальные бюджеты для отдельных видов деятельности или программ (социального развития, научно-исследовательских работ и т.п.).

Материальная группа выполняет следующие функции: ' осуществляет выбор поставщиков материальных ресурсов, контроль за их поступлением, хранением и использованием; * разрабатывает нормы расхода сырья и материалов на осуществление производственной деятельности, нормы наличия сырья и материалов на складах;

' принимает участие в выборе и разработке форм первичных документов и учетных регистров для учета поступления, наличия и отпуска всех видов сырья и материалов;

- разрабатывает формы отчетов о расходе сырья и материалов;
- осуществляет выбор цен для оприходования и расхода сырья и м$_{а}$ териалов.

Группа учета затрат труда и ег,о оплаты занимается норм$_{и}$. рованием труда, определяет расценки для оплаты труда, ведет уц$_{ет}$ затрат труда по установленным объектам учета, контролирует использование фонда заработной платы, принимает участие в разработке форм первичных документов, учетных регистров и отчетов по труду и заработной плате.

Производственно-калькуляционная группа определяет перечень центров затрат и центров ответственности, устанавливает статьи затрат по каждому центру затрат, разрабатывает формы учетных регистров и отчетов по затратам и выпуску продукции, осуществляет калькулирование себестоимости продукции по центрам затрат и организации в целом и контроль за эффективным использованием производственных ресурсов.

Группа учета продажи продукции определяет порядок учета выпуска и продажи продукции, состав покупателей, исчисляет фактические затраты по продаже продукции, себестоимость проданной продукции по ее видам, зонам продажи, разрабатывает формы отчетов по продаже продукции, выявляет прибыль и рентабельность по продаже отдельных видов продукции, структурным подразделениям, организации в целом.

Аналитическая группа анализирует эффективность деятельности по каждому центру затрат, структурному подразделению и организации в целом, выявляет резервы повышения эффективности использования всех видов ресурсов по всем подразделениям организации и организации в целом, принимает участие в разработке бюджетов организации (совместно с группой планирования).

При решении вопросов в области управленческого учета следует иметь в виду, что перечисленные в п. 1.7 нормативные документы разработаны применительно к финансовому учету; об управленческом учете в них не упоминается. Вместе с тем многие положения указанных документов можно использовать и в управленческом учете.

Например, первичные документы в управленческом учете целесообразно составлять в соответствии с требованиями Федерального закона «О бухгалтерском учете» (п. 2 ст. 9). К управленческому учету в полной мере следует отнести п. 4 ст. 10 Закона, объявляющий коммерческой тайной содержание учетных регистров и внутренней отчетности.

ПБУ также целесообразно использовать в управленческом учете, хотя в отличие от финансового учета они для него не являются обязательными.

21.6. Вопросы и задания

1. Дайте определение сущности управленческого учета.
2. Какая информация формируется в управленческом учете?
3. Назовите основные отличительные признаки финансового и управленческого учета?
4. Каковы задачи управленческого учета?
5. Что является общим для финансового и управленческого учета?
6. Нужно ли вводить управленческий учет в организации, где вы работаете или учитесь?
7. Нужно ли вводить элементы управленческого учета по командировочным расходам, расходам на телефонные переговоры и т.п.?
8. Каковы предпосылки введения управленческого учета?
9. Какие измерители используются в управленческом учете?
10. Разрешается ли организации не вести управленческий учет?
11. Какова публичность учетных и отчетных данных финансового и управленческого учета?
12. Каковы различия составных частей финансового, управленческого и налогового учета?
13. Назовите примерную структуру службы управленческого учета.
14. Можно ли применять План счетов бухгалтерского учета от 31 октября 2000 г. для ведения финансового и управленческого учета?
15. Изложите сущность однокруговой системы учета затрат.

Глава 22
Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

22.1. Учет затрат и калькулирование в системе управления себестоимостью продукции. Задачи учета затрат на производство

Себестоимость продукции - это выраженные в денежной форме затраты на ее производство и реализацию. В условиях перехода к рыночной экономике себестоимость продукции является важнейшим показателем производственно-хозяйственной деятельности организаций. Исчисление этого показателя необходимо для оценки выполнения плана по данному показателю и его динамики; определения рентабельности производства и отдельных видов продукции; осуществления внутрипроизводственного хозрасчета; выявления резервов снижения себестоимости продукции; определения цен на продукцию; исчисления национального дохода в масштабах страны; расчета экономической эффективности внедрения новой техники, технологии, организационно-технических мероприятий; обоснования решения о производстве новых видов продукции и снятия с производства устаревших.

Управление себестоимостью продукции предприятий - планомерный процесс формирования затрат на производство всей продукции и себестоимости отдельных изделий, контроль за выполнением заданий по снижению себестоимости продукции, выявление резервов ее снижения. Основными элементами системы управления себестоимостью продукции являются прогнозирование и планирование', нормирование затрат, учет и калькулирование, анализ и контроль за себестоимостью. Все они функционируют в тесной взаимосвязи друг с другом.

Основные задачи учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции - учет объема, ассортимента и качества произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг и контроль за выполнением плана по этим -доказателям; учет фактических затрат на производство продукции и контроль за использованием сырья, материальных, трудовых и других оесурсов, за соблюдением установленных смет расходов по обслуживанию производства и управлению; калькулирование себестоимости продукции и контроль за выполнением плана по себестоимости; выявление ре-

зультатов деятельности структурных подразделений и других центров затрат по снижению себестоимости продукции; выявление резервов снижения себестоимости продукции.

В странах с развитой рыночной экономикой учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции выделены в управленческий учет, призванный дать информацию для управления себестоимостью продукции специалистам и администрации организации и ее подразделений.

В отечественной практике учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, как правило, являются составной частью общей единой системы бухгалтерского учета.

22.2. Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции

Рекомендуемый Минфином РФ перечень статей затрат по статьям калькуляции приведен в п. 11.5.

Более детальный перечень статей затрат (калькуляции), их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) должны определяться отраслевыми методическими указаниями по учету затрат на производство продукции, работ, услуг с учетом характера и структуры производства.

При этом устанавливаемая для соответствующей отрасли (подотрасли, виду деятельности) группировка затрат по статьям должна обеспечить наибольшее выделение расходов, связанных с производством отдельных видов продукции, которые могут быть непосредственно включены в их себестоимость (прямые расходы).

Учет материальных затрат

Для учета материальных затрат рекомендуются следующие статьи калькуляции:

«Сырье и материалы»;

«Возвратные отходы» (вычитаются);

«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги • производственного характера сторонних предприятий и организаций»;

«Топливо и энергия на технологические цели».

Сырье и материалы отпускают в производство в строгом соответствии с действующими нормами расхода по массе, объему, площади или счету и оформляют лимитно-заборными картами, требованиями, накладными. Под расходом сырья и материалов в производстве понимают их непосредственное потребление в процессе производства. Отпуск сырья и материалов в кладовые цехов рассматривается не как расход на производство, а как перемещение материальных ценностей.

Для контроля за использованием сырья и материалов в произвол. стве используют четыре основных метода: документирования, парти. онного раскроя, партионного учета и контроля и инвентарный метод

Метод документирования основан на документальном оформ. лении отдельными документами всех случаев отклонений расхода сырья и материалов от установленных норм, нормативов и условий (при отпуске сырья и материалов сверх лимита, замене одних видов сырья и материалов другими и т.п.). Данный метод в той или иной мере используется на всех промышленных предприятиях.

Сущность ***метода партионного раскроя*** заключается в том, что на каждую партию материалов, отпускаемых на производство, выписывается раскройный лист (учетная карта). В нем указывают количество материала, поданного к рабочему месту, количество заготовок (деталей) и отходов, которое должно быть получено из материалов, и фактически полученные заготовки и отходы. Для выявления результатов раскроя фактически полученное количество заготовок сравнивают с нормативным. Экономию или Перерасход материалов определяют сопоставлением фактического количества израсходованного материала с расходом по норме. Такие же расчеты осуществляют и по отходам. В раскройном листе указывают также причины выявленных отклонений и лиц, ответственных за раскрой материалов.

Метод учета партионного раскроя широко применяют в машиностроительной, швейной, обувной, мебельной и других отраслях промышленности.

При использовании ***метода партионного учета и контроля*** формируются партии сырья и материалов, однородные по технологическим параметрам. Формирование указанных партий заключается в отборе соответствующих видов сырья и материалов и обособленном их хранении в специально отведенных местах. Каждой партии присваивается определенный учетный признак - номер партии либо наименование материальных ресурсов и т.п.

Этот учетный признак партии в дальнейшем указывается во всех первичных документах по учету израсходованных в производстве сырья и материалов, что позволяет непосредсвенно относить сырье и материалы на конкретные виды продукции (работы, услуги). При компьютеризации производственного учета в первичных документах , целесообразно указывать также код менеджеров, принимающих решение по отбору сырья и материалов для соответствующей партии.

Отобранные партии сырья и материалов' могут использоваться в течение смены, дня, нескольких дней и недель.

По мере использования сырья и материалов соответствующих партий обычно составляют оперативно-производственные или ежемесячные производственные отчеты, а также сводные технические отчеты об использовании сырья и материалов в производстве.

Метод партионного учета и контроля использования сырья и материалов широко применяется в организациях химической, нефтехимической, химико-фармацевтической и пищевой промышленности, организациях черной и цветной металлургии.

При использовании ***инвентарного метода*** по истечении смены, суток, пятидневки или другого периода проводят инвентаризацию остатков неизрасходованного сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов на производство определяют прибавлением к остатку сырья и материалов на начало периода поступления сырья и материалов и вычитанием из полученной суммы остатка сырья и материалов на конец периода.

Нормативный расход сырья и материалов определяют умножением выработанной продукции на норму расхода сырья и материалов. Фактический расход сырья и материалов по каждой калькуляционной группе сравнивают с нормативным и устанавливают отклонения от норм, которые затем распределяются по соответствующим объектам учета затрат пропорционально нормативным затратам и определяют причину и виновников (инициаторов) выявленных отклонений. Для систематизации и анализа отклонений от нормы в организациях разрабатывают номенклатуру причин и определяют возможных виновников.

Инвентарный метод контроля за использованием сырья и материалов особенно широко применяют в мясной, молочной, пищевой промышленности, а также в металлургии, электроэнергетике, химической промышленности.

По истечении одного месяца цехи составляют ***отчеты о расходе сырья и материалов,*** где указывают нормативные и фактические расходы материалов на каждый вид продукции или на несколько видов продукции в целом. В отчетах дается объяснение причин перерасхода или экономии по материалам. На основании этих отчетов цехов бухгалтерия составляет по каждому синтетическому счету в отдельности ***ведомости (машинограммы) распределения материалов,*** где расход сырья и материалов отражается по каждому аналитическому счету, открываемому в развитие синтетических производственных счетов.

Во многих отраслях и производствах распределение сырья и материалов по видам продукции осуществляется прямым путем, так как в первичных документах по их расходованию указывается вид (код) изделия. Однако в ряде отраслей и производств сырье и материалы расходуются на группу изделий, поэтому по видам продукции они распределяются косвенно-нормативным или коэффициентным способом.

При ***нормативном способе*** фактически израсходованные сырье и материалы распределяют по видам продукции пропорционально расходу их по норме.

При ***коэффициентном способе*** основой распределения является коэффициент содержания, показывающий соотношение потребления сырья и материалов по каждому изделию. Расход сырья и материалов на каждый вид продукции определяют по формуле:

где *Р.* - фактический расход сырья и материалов на /-е изделие; *Р* - фактический расход сырья и материалов на все виды продукции; *Q.* - количество выпущенных изделий; *К.* - коэффициент содержания.

Коэффициентный способ распределения материалов между видами продукции применяют в электроэнергетике, полиграфическом производстве, издательской деятельности и других областях.

В электроэнергетике все виды топлива (газ, уголь, мазут и др.) приводят к единому измерителю путем пересчета на условное топливо, а затем данные о расходе топлива в условном измерении используются для определения коэффициента его расхода на единицу энергии.

Стоимость израсходованных в производстве сырья и материалов отражается за вычетом стоимости возвратных отходов.

Оценку возвратных отходов осуществляют в зависимости от их характера и направления использования. Безвозвратные отходы оценке не подлежат.

Количество и стоимость возвратных отходов целесообразно по каждому виду продукции определять прямым путем, а при невозможности этого — распределять возвратные отходы по видам продукции пропорционально количеству и стоимости израсходованных сырья или материалов.

Возвратные отходы оформляются следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 10 «Материалы»
Кредит счета 20 «Основное производство» или
Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»

Расход ***вспомогательных материалов*** учитывают обычно так же, как и основных. Однако между объектами калькуляции они распределяются, как правило, косвенным путем: пропорционально сметным ставкам, которые устанавливают на единицу продукции исходя из нормы расхода вспомогательных материалов на технологические цели, и их плановой себестоимости. Ставки пересматривают по мере изменения норм расхода или цен.

Если затраты на вспомогательные материалы составляют значительную величину, то они могут быть выделены в самостоятельную

статью калькуляции. В этом случае стоимость израсходованных вспомогательных материалов распределяется между видами продукции таким же образом, как и стоимость основных материалов.

По статье *«Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты* и *услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций»* отражают затраты на покупные изделия и полуфабрикаты, используемые данной организацией для производства готовой продукции. В эту же статью включаются затраты на оплату услуг производственного характера (выполнение отдельных операций по изготовлению продукции, обработке сырья и материалов, внутри-, заводскому перемещению сырья и материалов и др.), оказываемых сторонними организациями, которые могут быть прямо отнесены на себестоимость отдельных изделий. В остальной части работы и услуги производственного характера, выполняемые сторонними организациями, относятся на другие статьи затрат в зависимости от характера работ и услуг.

В статье «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций» допускается выделение обособленно калькулируемых полуфабрикатов собственного производства. При этом под полуфабрикатами собственного производства понимаются продукты, полученные в отдельных цехах (переделах), еще не прошедшие всех установленных технологическим процессом операций и подлежащие доработке в последующих цехах (переделах) той же организации укомплектованию в изделия.

Для контроля за использованием и движением полуфабрикатов составляют оперативный баланс движения полуфабрикатов, в котором по каждому их виду отражают остаток в цехе на начало месяца, поступление за месяц (изготовлено в цехе, поступило со склада, исправление брака), расход за месяц (также по направлениям) и остаток на конец месяца. Баланс составляет обычно диспетчерская служба по накопительным документам, в которых отражают первичные данные о получении и передаче полуфабрикатов. При проведении инвентаризации данные о фактических остатках по балансу сопоставляют с учетными и выясняют причины расхождений.

Покупные полуфабрикаты предназначены для производства конкретных изделий и обычно прямым путем относятся на эти изделия. При невозможности прямого учета покупные полуфабрикаты распределяют между изделиями способами, указанными для распределения сырья и основных материалов.

По статье *«Топливо и энергия на технологические цели»* отражают стоимость израсходованного топлива, электроэнергии, кислорода и других энергоресурсов, горячей и холодной воды, пара, сжа-

того воздуха, холода, непосредственно расходуемых в процессе производства продукции.

Расход различных видов энергии по отдельным цехам и другим участкам определяют по счетчикам и приборам. При отсутствии счетчиков и приборов энергетические ресурсы распределяют между соответствующими объектами способами, в большей мере соответствующим особенностям производства, - пропорционально числу отработанных машино-часов, нормативным (сметным) ставкам на единицу продукции, объему работы механизмов с учетом их мощности и др.

Стоимость топлива и энергетических расходов между отдельными видами продукции распределяют в ведомости распределения услуг вспомогательных производств и хозяйств. При этом энергетические расходы распределяют между отдельными видами продукции исходя из норм их расхода и действующих цен.

Использованные на технологические цели топливо и энергию относят в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» с кредита счетов 10 «Материалы», 23 «Вспомогательные производства» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При этом расход покупной электроэнергии на технологические цели оформляют следующей записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»,

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Стоимость топлива и энергии, израсходованных на содержание оборудования и хозяйственные нужды, списывают в дебет счетов 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы» с кредита указанных выше счетов.

В финансовом учете в соответствии с ПБУ 5/01 определение фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых на производство, разрешается производить следующими методами оценки запасов:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (метод ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (метод ЛИФО).

Применение одного из этих методов по виду (группе) запасов производится исходя из допущения последовательности применения учетной политики.

Помимо методов оценки израсходованных материальных запасов, используемых в финансовом учете, в управленческом учете можно использовать методы оценки материальных затрат, используемых в зарубежной практике, - методы ХИФО, ЛОФО, перманентной переоценки, оценки по твердым ценам, цены концерна, цены приобретения, цену дня, учетную цену.

При использовании ***метода ХИФО*** израсходованные материалы или товары оценивают по самой высокой цене приобретения независимо от срока закупки.

Метод ЛОФО предполагает, наоборот, использование самой низкой цены для оценки израсходованных товарно-материальных ценностей независимо от сроков их приобретения. Разницу между фактической и учетной стоимостью товарно-материальных ценностей при использовании методов ХИФО и ЛОФО списывают на финансовые результаты организации.

При методе ***перманентной переоценки*** израсходованные материалы оценивают по текущим рыночным ценам на дату их списания. Разницу в оценке материалов рассматривают как результат деятельности службы снабжения.

При использовании ***оценки по твердым ценам*** материалы учитываются в течение года по заранее установленным ценам и тарифам независимо от текущих цен закупки. Отклонение фактической себестоимости материалов от их стоимости по твердым ценам списывают в конце учетного периода.

Цена концерна - это цена продажи товарно-материальных ценностей внутри корпорации, ***цена приобретения*** - фактическая цена в момент покупки, ***цена дня*** - цена, по которой товарно-материальные ценности закуплены в день приобретения.

Учетная цена определяется как средневзвешенная цена закупки товарно-материальных ценностей.

Выбор метода оценки израсходованных материальных запасов зависит от конкретных условий хозяйственной деятельности. Обычно при невысокой рентабельности для оценки израсходованных материалов используют методы, обеспечивающие наименьшую стоимость израсходованных материалов (ЛОФО и др.). При высокой рентабельности используют методы высокой оценки израсходованных материалов (ХИФО и др.).

Управление материальными запасами

Запасы товарно-материальных ценностей должны соответствовать нормативам, установленным администрацией. При определении нормативов принимают во внимание планируемые объемы производства продукции, сложившуюся динамику цен на материальные ценности, надежность поставщиков и транспортных организаций, специфические особенности закупаемых сырья и материалов, наличие складских помещений у организации и ряд других факторов.

При высоком уровне организации снабжения и производственного процесса организации должны стремиться к установлению минималь-

ных нормативов материальных запасов, что позволит снизить потери из-за порчи при хранении сырья и материалов, снизить затраты на их хранение и страхование, увеличить доходы с оборотного капитала.

Учет затрат на оплату труда и отчисления на социальные нужды

По статье «Затраты на оплату труда» планируют и учитывают заработную плату производственных рабочих и инженерно-технических работников, работа которых непосредственно связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг.

Для распределения сумм заработной платы по объектам учета затрат ее группируют по данным первичных документов по учету труда и его оплаты (нарядов, рапортов, ведомостей, маршрутных листов и т.п.) по цехам, переделам, участкам и другим объектам учета. Внутри каждого объекта учета заработная плата группируется по объектам калькуляции. Сгруппированные данные о заработной плате записывают в накопительные карточки или ведомости, открываемые на каждый объект учета и калькулирования. По данным накопительных карточек составляют ***разработанную таблицу (машинограмму) распределения заработной платы.*** В небольших организациях разра-боточные таблицы можно составлять непосредственно по данным первичных документов по учету выработки и расчетно-платежных ведомостей.

Основная часть заработной платы производственных рабочих включается в себестоимость отдельных видов продукции или однородных ее видов прямым путем; ту часть заработной платы, которую невозможно прямым путем отнести на себестоимость отдельных изделий, распределяют косвенно-пропорционально сметной ставке этих расходов на единицу продукции.

Выплаты работникам, предусмотренные действующим трудовым законодательством, распределяют между видами продукции пропорционально заработной плате, начисленной по данным первичных документов по учету труда.

Всю сумму начисленной заработной платы производственных рабочих разделяют на две части: заработная плата по нормам и отклонениям от норм. Отклонения от норм выявляют,- как правило, методом документирования, сущность которого заключается в том, что заработная плата в пределах норм начисляется рабочим по принятым документам. Начисление заработной платы сверх норм осуществляется по специально выписанным документам — листкам на доплату, нарядам на выполнение работ, не предусмотренных технологией, ли-

сткам учета простоев, нарядам на исправление брака. Отклонения по заработной плате рабочих, оплачиваемых повременно, выявляют при распределении начисленных сумм пропорционально нормативным ставкам сопоставлением фактически начисленной заработной платы с нормативной суммой.

Для контроля за отклонениям по заработной плате целесообразно по пятидневкам и декадам составлять ***ведомость (машинограмму) на отклонения.*** В подлежащем машинограммы указывают причины отклонений (неисправность и несоответствие оборудования; замена сырья и материалов; отсутствие и неисправность инструментов и приспособлений; выполнение операций, не предусмотренных технологическим процессом; исправление брака и др.), а в сказуемом - виновников (инициаторов) отклонений. В организациях, как правило, используют отраслевую номенклатуру причин и виновников отклонений.

В статью «Отчисления на социальные нужды» включаются суммы единого социального налога, взносы организаций по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний, производимые в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также соответствующие отчисления (платежи) по добровольным видам страхования, пенсионного обеспечения от сумм оплаты труда, учтенных по статье «Затраты на оплату труда». Соответствующие налоги (отчисления, платежи) от сумм оплаты труда, включенных в состав общепроизводственных, общехозяйственных расходов, расходов вспомогательных производств и иных аналогичных расходов, также учитываются в составе этих расходов.

Отчисления на социальные нужды распределяют между видами продукции пропорционально суммам оплаты труда, учтенной по статье «Затраты на оплату труда» (за исключением тех видов оплаты, на которые страховые взносы не начисляются).

Учет затрат на подготовку освоения производства

В статью «Расходы на подготовку и освоение производства» включаются затраты:

- на подготовку и освоение новых организаций, производств, цехов и агрегатов, учтенные с начала текущей деятельности организации, цеха или использования новых агрегатов в текущей деятельности организации (пусковые расходы);
- на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов;
- на освоение природных ресурсов, работы подготовительного характера на разрабатываемых месторождениях в добывающей промышленности;

- другие единовременные затраты, перечень которых зависит от от, раслевой специфики деятельности организации, видов производств включая затраты на подготовку и освоение производства продукции' не предназначенной для серийного и массового производства, а также затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, с улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического) процесса. Номенклатура пусковых расходов зависит от характера пусковых испытаний и определяется отраслевыми инструкциями. При исчислении общей суммы пусковых расходов из этой суммы вычитают стоимость продукции, полученной в период комплексного опробования. Величина пусковых расходов определяется сметой с необходимыми расчетами к ней, составляемой исходя из установленного режима, продолжительности и других условий, пробной эксплуатации и освоения вводимых в действие объектов.

В себестоимость отдельных видов продукции пусковые расходы включают по нормам погашения, устанавливаемым на единицу продукции, исходя из общей суммы расходов, длительности периода их погашения и планового объема выпуска продукции в этом периоде.

Списание пусковых расходов оформляют следующей бухгалтерской записью:

Дебет счета 20 «Основное производство»; Кредит счета 97
«Расходы будущих периодов».

Расходы на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов учитываются в качестве вложений во внеоборотные активы в соответствии с порядком, определенным ПБУ 17/02 (22). Списание этих затрат производится линейным способом или способом списания расходов пропорционально объему продукции (работ, услуг).

В состав расходов на подготовку и освоение производства новых видов продукции и новых технологических процессов не включаются затраты на подготовку и освоение производства продукции, не предназначенной для серийного и массового производства, а также затраты, связанные с совершенствованием технологии и организации производства, улучшением качества продукции, изменением дизайна продукции и других эксплуатационных свойств, осуществляемых в ходе производственного (технологического)" процесса. Эти затраты рассматриваются в качестве общепроизводственных или общехозяйственных расходов и включаются в их состав по времени признания.

При изготовлении изделий по индивидуальным заказам фактические затраты на подготовку его производства включаются в затраты соответствующего изделия или партии изделий.

.. \

Затраты на подготовительные (эксплуатационные, горноподготовительные) работы на разрабатываемых месторождениях добывающей промышленности учитываются в составе расходов будущих периодов и включаются в расходы на подготовку и освоение производства текущего периода по мере погашения в течение, как правило, срока использования горных выработок.

Конкретный перечень подготовительных работ и порядок их включения в затраты отчетного периода устанавливается организацией.

Учет расходов по обслуживанию производства и управлению

К расходам по обслуживанию производства и управлению относят расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования, общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Первые два вида расходов включают в себестоимость продукции по статье «Общепроизводственные расходы» и учитывают на синтетическом счете 25 «Общепроизводственные расходы»; общехозяйственные расходы учитывают на счете 26 «Общехозяйственные расходы» и по такой же статье включают в себестоимость продукции. Указанные счета активные, собирательно-распределительные. На дебете счетов в течение месяца отражают затраты, по кредиту осуществляют списание затрат на производственные счета. После завершения месяца остатки на указанных счетах отсутствуют. Для указанных расходов установлена единая методика контроля затрат: по каждому их виду составляют плановую смету с подразделением по статьям; аналитический учет затрат осуществляют по статьям в соответствии с установленной номенклатурой; фактические затраты по статьям сопоставляют со сметными и устанавливают отклонения.

Указанным расходам, имеющим общие характеристики, свойственны некоторые различия. Расходы по содержанию и эксплуатации оборудования считаются полупеременными или условно-переменными, т.е. зависящими от объема производства продукции, а общепроизводственные и общезаводские расходы - постоянными, т.е. не зависящими от объема производства продукции. Кроме того, в составе общехозяйственных расходов размер многих из них регламентируется государством для целей налогообложения.

Расходы на содержание и эксплуатацию машин и оборудования учитывают обычно на первом субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы».

Аналитический учет расходов по содержанию и эксплуатации производственного оборудования можно осуществлять по каждому цеху (производству и др.) в отдельности по следующей номенклатуре статей:

1) «Амортизация оборудования и транспортных средств»;

2) «Эксплуатация оборудования» (стоимость смазочных, обтироч. ных и прочих вспомогательных материалов, заработная плата рабочих, обслуживающих оборудование, отчисления на социальные ну^. ды, стоимость потребленного топлива и всех видов энергии, услуги вспомогательных производств и т.п.);

3) «Ремонт оборудования и транспортных средств»;

4) «Внутризаводское перемещение грузов»;

5) «Прочие расходы».

В некоторых организациях по ст. 2 «Эксплуатация оборудования» отражают затраты электроэнергии, как силовой, так и технологической, вследствие отсутствия их раздельного учета и большого удельного веса силовой энергии.

Из перечисленных статей расходов по содержанию и эксплуатации оборудования наиболее существенными являются затраты на амортизацию и ремонт оборудования и транспортных средств.

Финансовым и налоговым учетом предусматривается возможность применения различных вариантов начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам.

Сравнение способов начисления амортизации по внеоборотным активам для целей финансового и налогового учета позволяет сделать вывод о том, что общим для обоих видов учета является линейный способ. Этот способ целесообразно использовать и для целей управленческого учета.

Для аналитического учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования используют ***ведомости учета затрат цехов,*** которые открывают на каждый цех в отдельности. Запись в ведомость производят на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листков-расшифровок по прочим денежным расходам, отраженным в журналах-ордерах.

Использование ЭВМ позволяет автоматизировать учетный процесс и получать идентичную ведомости ф. № 12 готовую машинограмму.

По окончании месяца расходы на содержание и эксплуатацию оборудования списывают на счета 20 «Основное производство» и 28 «Брак в производстве» (в части исправимого брака) и распределяют между отдельными видами продукции и незавершенным производством пропор^ ционально сметным (нормативным) ставкам на содержание и эксплуатацию оборудования. При отсутствии сметных ставок расходы на содержание и эксплуатацию оборудования распределяют между видами продукции пропорционально затратам на оплату труда работников или другими способами: пропорционально нормативным или плановым зат-

ратам, массе и объему продукции, количеству отработанных рабочими человеко-часов, количеству машино-часов оборудования и др.

Выбранная база распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования должна в наибольшей степени увязывать производство продукции с этими расходами.

Если, например, в организации широко применяется ручной труд с примерно одинаковым уровнем механизации и автоматизации производственного процесса, то в качестве базы распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования можно использовать заработную плату производственных рабочих или отработанное ими время.

При высоком уровне механизации и автоматизации производственного процесса, особенно когда один работник управляет несколькими станками с помощью дистанционного управления, в качестве базы распределения расходов по содержанию и эксплуатации оборудования целесообразнее использовать количество часов работы оборудования (машино-часы).

Если при производстве отдельных видов продукции используется специализированное оборудование, то все расходы по нему следует относить на эти виды продукции прямым путем.

На втором субсчете счета 25 «Общепроизводственные расходы» ведут учет расходов по обслуживанию, организации, управлению структурным подразделением (цехом, производством и т.д.)

Аналитический учет второй части общепроизводственных расходов ведут также в ***ведомости учета затрат цехов,*** а при использовании ЭВМ — в соответствующей машинограмме по следующей номенклатуре статей:

1) «Содержание аппарата управления цеха»;
2) «Содержание прочего цехового персонала»;
3) «Амортизация зданий, сооружений и инвентаря»;
4) «Содержание зданий, сооружений и инвентаря»;
5) «Ремонт зданий, сооружений и инвентаря»;
6) «Испытания, опыты и исследования, рационализация и изобретательство»;
7) «Охрана труда»;
8) «Прочие расходы». *Непроизводительные расходы:*
9) «Потери от простоев»;
10) «Потери от порчи материальных ценностей при хранении в цехах»;
11) «Недостача материальных ценностей и незавершенного производства (за вычетом излишков)»;
12) «Прочие непроизводительные расходы».

По истечении месяца собранные в ведомости ф. № 12 расходы списывают в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 28 «Брак в производстве» и других счетов (10, 76, 79, 97, 99).

В небольших организациях можно отказаться от раздельного учета расходов по содержанию и эксплуатации оборудования и других общепроизводственных расходов. В этом случае организация самостоятельно устанавливает номенклатуру статей общепроизводственных расходов с выделением наиболее существенных. Эти расходы целесообразно закрепить за центрами затрат и центрами ответственности для усиления контроля за ними. По небольшим цехам вспомогательных производств общепроизводственные расходы обычно учитывают непосредственно на счете 23 «Вспомогательные производства».

В качестве базы распределения общепроизводственных расходов используют затраты на оплату труда работников, затраты на производство без стоимости сырья и материалов, прямые затраты по отдельным видам продукции, объем выпуска продукции и др.

Общие для всей организации расходы учитывают на активном синтетическом счете 26 «Общехозяйственные расходы». В финансовом учете их аналитический учет ведут по отдельным статьям, сгруппированным в следующие четыре раздела.

Расходы на управление организаций:

1) «Заработная плата аппарата управления организацией»;

2) «Командировки и перемещения»;

3) «Содержание пожарной, военизированной и сторожевой охраны»;

4) «Прочие расходы» (канцелярские, почтово-телеграфные и т.п.).

Общехозяйственные расходы:

5) «Содержание прочего общехозяйственного (не административно-управленческого) персонала»;

6) «Амортизация основных средств»;

7) «Содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общезаводского характера»;

8) «Производство испытаний, опытов, исследований, содержание общезаводских лабораторий, расходы на изобретательство и технические усовершенствования»;

9) «Охрана труда» (расходы по технике безопасности, производ ственной санитарии и т.п.); -»••'-''

10) «Подготовка кадров»;

11) «Организованный набор рабочей силы»;

12) «Прочие расходы». ***Налоги, сборы и отчисления:***

13) «Налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы»;

Непроизводительные расходы:

14) «Потери от простоев»;

15) «Потери от порчи материалов и продукции при хранении на заводских складах» (в тех случаях, когда ущерб не может быть взыскан с виновников);

16) «Недостача материалов и продукции на заводских складах (за вычетом излишков)» (в тех случаях, когда эти потери не могут быть взысканы с виновных лиц);

17) «Прочие непроизводительные расходы».

Аналитический учет общехозяйственных расходов ведут в **ведомости учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и непроизводственных расходов,** а при использовании ЭВМ - в соответствующей машинограмме. Ведомость составляют на основании первичных документов и разработочных таблиц распределения материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств, расчета амортизации основных средств и листков-расшифровок по прочим денежным расходам. По окончании месяца общехозяйственные расходы распределяют и списывают на основное, вспомогательные и обслуживающие производства и хозяйства и другие счета затрат.

Порядок списания общехозяйственных расходов определяется учетной политикой организации.

Между видами произведенной или проданной продукции общехозяйственные расходы распределяют пропорционально затратам на оплату труда работников, пропорционально совокупным затратам на оплату труда работников и затратами на содержание и эксплуатацию оборудования, пропорционально расходам на передел, пропорционально объему производства или продаже, неполной производственной себестоимости продукции, прямым затратам на производство продукции и т.п.

Для распределения общепроизводственных и общехозяйственных расходов составляют специальные ведомости распределения этих расходов.

Списание общехозяйственных расходов по назначению оформляют следующими бухгалтерскими записями:

Дебет счета 20 «Основное производство» (на сумму расходов, относящихся к основному производству)

Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (на сумму расходов, относящихся к вспомогательным производствам) Дебет счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» (на сумму расходов, причитающихся к получению от поставщиков в возмещение потерь от простоев по внешним причинам)

Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (на сумму расходов, понесенных предприятиями в результате временной остановки производства) и др.
Кредит счета 26 «Общехозяйственные расходы».

22.3. Учет непроизводительных затрат и потерь

К непроизводительным затратам и потерям относят потери от брака, простоев, недостач и потерь от порчи материальных ценностей. Потери от брака ввиду их существенности отражаются в себестоимости продукции отдельной статьей калькуляции. Остальные потери отражаются в себестоимости продукции в составе общепроизводственных или общехозяйственных расходов.

Учет потерь от брака

Статья «Потери от брака» имеется, как правило, только в отчетных калькуляциях. В некоторых производствах (литейном, стекольном и др.) брак планируется в технологически неизбежных пределах.

Браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые по своему качеству не соответствуют установленным стандартам, техническим условиям или договорам. В зависимости от характера дефектов, обнаруженных при оценке готовой продукции или полуфабрикатов, брак делят на исправимый и неисправимый (окончательный).

Исправимым браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно.

Неисправимым (окончательным) браком считаются изделия и полуфабрикаты, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно и экономически нецелесообразно. Такие изделия реализуют по ценам возможного использования или используют в качестве вторичного сырья для переработки на другие виды продукции.

В зависимости от места обнаружения различают брак внутренний и внешний. ***Внутренним*** считают брак, обнаруженный в организации до отправки покупателю. ***Внешним*** - брак, обнаруженный после отпуска продукции покупателю.

При выявлении брака работники отдела технического контроля делают соответствующие отметки в первичных документах по учету выработки.

Неисправимый брак, кроме того, оформляется актом о браке или ведомостью о браке, в которой фиксируется несколько фактов брака.

В акте указываются характеристика брака, его причина, количество забракованной продукции, виновник брака; себестоимость брака; суммы, подлежащие взысканию с виновников брака; потери от брака; отметка цеха-получателя или склада о приемке забракованной продукции.

Акт составляется работником отдела технического контроля, мастером или начальником цеха и передается в бухгалтерию, где калькулируется себестоимость брака. Акт утверждается руководителем организации, который принимает решение о порядке списания потерь от брака - за счет виновных лиц или за счет производства.

Потери от неисправимого брака исчисляют вычитанием из его себестоимости стоимости забракованных изделий по ценам возможного использования и сумм, удерживаемых с виновников брака. В организациях с большой номенклатурой изделий брак обычно оценивают исходя из плановой или нормативной себестоимости.

Себестоимость внутреннего исправимого брака определяют исходя из стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, израсходованных на исправление брака, заработной платы производственных рабочих, занятых исправлением брака, отчислений на социальные нужды и соответствующей доли общепроизводственных расходов. Потери от внутреннего исправимого брака определяют вычитанием из его себестоимости сумм, удерживаемых с виновников брака.

В себестоимость внутреннего окончательного и исправимого брака, происшедшего по вине поставщиков сырья, материалов и полуфабрикатов, включают также соответствующую долю общехозяйственных расходов (как правило, в процентном отношении по утвержденному плану к оплате труда работников, начисленной за операции до момента обнаружения окончательного брака или до момента доработки исправимого брака).

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости забракованной продукции, расходов по приобретению этой продукции покупателями, а также транспортных расходов при замене забракованной продукции или расходов потребителя на исправление забракованной продукции. Штрафы, уплаченные покупателям за поставку бракованной продукции, относят на счет 91 «Прочие доходы и расходы» и в стоимость потерь от брака не включают.

Синтетический учет потерь от брака ведут на активном счете 28 «Брак в производстве». По дебету этого счета отражают затраты по исправлению частичного брака (с кредита счетов 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.), а также себестоимость окончательного брака (с кредита соответствующего счета производства).

Потери от брака списывают с кредита счета 28 «Брак в производстве» в дебет различных счетов в зависимости от причин брака и порядка возмещения потерь:

счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» - если брак произошел по вине рабочих;
счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет 2 «Расчеты по претензиям» - если брак произошел по вине поставщиков недоброкачественных сырья и материалов; счета 10 «Материалы» - на стоимость забракованных изделий по т;ене возможного использования;
соответствующего счета учета затрат на производство (20, 23) -если невозмещенные потери от брака относятся на себестоимость готовой продукции.

Учет потерь от простоев

Простои могут быть вызваны внутренними причинами (т.е. происходить по вине самого предприятия), внешними причинами (по вине поставщиков сырья и материалов, из-за прекращения подачи электроэнергии, воды и т.п.) и стихийными бедствиями.

Простои рабочих свыше 15 мин оформляют простойным листком, в котором указывают время простоя, его причины, причитающуюся рабочим за простой сумму заработной платы и другие необходимые сведения.

В состав потерь от простоев по внутренним и внешним причинам включают оплату труда производственных рабочих за время простоя, доплату рабочим, используемым на других работах, отчисления на социальные нужды, стоимость сырья, материалов, топлива и энергии, непроизводительно затраченных за это время. Потери от простоев по внутренним причинам учитывают по статье «Общепроизводственные расходы».

В состав потерь от простоев по внешним причинам помимо указанных ранее затрат включают соответствующую долю общепроизводственных расходов. Потери от простоев по внешним причинам относят на виновные предприятия и организации или включают в состав общехозяйственных расходов, если эти потери не подлежат возмещению.

Потери от простоев, вызванных стихийными бедствиями, списывают на уменьшение прибыли организации.

Учет недостач и потерь от порчи материальных ценностей

Суммы выявленных недостач и потерь от порчи материальных ценностей по сырью и материалам и незавершенному производству предварительно учитывают по дебету счеты 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» с кредита счетов 10 «Материалы», 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства».

Недостачи и потери от порчи ценностей в пределах норм естественной убыли списывают с кредита счета 94 в дебет счетов: * 25 «Общепроизводственные расходы» (при хранении сырья и материалов в цехах и при недостаче незавершенного производства); . 26 «Общехозяйственные расходы» (при хранении сырья и материалов на заводских складах).

Недостачи ценностей сверх норм убыли и потери от порчи ценностей при отсутствии конкретных виновников списывают со счета 94 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы».

Недостающие или полностью испорченные материальные ценности оценивают по их фактической себестоимости, а частично испорченные ценности - по сумме определившихся потерь.

Недостачи и потери от порчи ценностей по вине работников списывают в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». При этом недостающие и испорченные материальные ценности оценивают по рыночным ценам.

Аналитический учет потерь от брака ведут в каждом цехе, по видам забракованной продукции и статьям расходов.

По статье **«Прочие производственные расходы»** учитывают расходы, не входящие ни в одну из указанных ранее статей затрат: затраты на гарантийное обслуживание и ремонт продукции, проданной с гарантией, затраты на стандартизацию и др.

Прочие производственные расходы относят на себестоимость соответствующих видов продукции прямым путем, а при невозможности распределяют между ними пропорционально их производственной себестоимости (без прочих производственных расходов). Порядок учета **расходов на продажу** рассмотрен в п. 12.11.

22.4. Учет и инвентаризация незавершенного производства

При исчислении себестоимости продукции затраты отчетного месяца корректируют на разницу в стоимости незавершенного производства на начало и конец месяца, т.е. к стоимости незавершенного производства на начало месяца прибавляют затраты отчетного месяца и вычитают стоимость незавершенного производства на конец месяца.

К *незавершенному производству* относятся продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также изделия неукомплектованные, не прошедшие испытаний и технической приемки. Объем незавершенного производства определяют следующими методами: фактическим взвешиванием, штучным учетом, объемным измерением, условным пересчетом, по данным партионного учета. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода

в массовом и серийном производстве можно оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости (полной или неполной в зависимости от порядка списания общехозяйственных расходов), по прямым статьям расходов, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов. При единичном производстве незавершенное производство отражают в балансе по фактическим производственным затратам.

Проектом Методических рекомендаций по учету затрат на производство продукции, работ, услуг (41) незавершенное производство предлагается оценивать в разрезе калькуляционных статей затрат, предусмотренных для калькулирования себестоимости готовой продукции, за исключением статьи «Потери от брака» и статей затрат, которые, как правило, включаются только в готовую продукцию (стоимость или амортизация инструментов, приспособлений целевого назначения, прочие специальные расходы, затраты по освоению новых видов продукции и прочие производственные затраты, затраты на продажу). В организациях, где производство имеет краткий технологический цикл, незавершенное производство может оцениваться только по фактической стоимости использованного сырья материалов и полуфабрикатов./Исходя из целесообразности и значимости данных для оценки финансового результата в соответствии с решением организации оценка незавершенного производства по производству отдельных видов продукции (работ, услуг) может не осуществляться.

Для уточнения учетных данных о незавершенном производстве в установленные сроки производят инвентаризацию незавершенного производства.

В зависимости от специфики и особенностей производства перед началом инвентаризации необходимо сдать на склады все ненужные цехам материалы, покупные детали и полуфабрикаты, а также все детали, узлы и агрегаты, обработка которых на данном этапе закончена.

Проверка заделов незавершенного производства производится путем фактического подсчета, взвешивания, перемеривания.

Описи составляют отдельно по каждому обособленному структурному подразделению (цех, участок, отделение) с указанием наименования заделов, стадии или степени их готовности, количества или объема, а по строительно-монтажным работам — с указанием объема работ: по незаконченным объектам, их очередям, пусковым комплексам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляются после полного их окончания.

Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты, находящиеся у рабочих мест, не подвергавшиеся обработке, в опись незавершенного производства не включают, а инвентаризируют и фиксируют в отдельных описях.

Забракованные детали в описи незавершенного производства не включают - по ним составляют отдельные описи.

По незавершенному производству, представляющему собой неоднородную массу или смесь сырья, в описях, а также в сличительных ведомостях приводят два количественных показателя: количество этой массы или смеси и количество сырья или материалов (по отдельным наименованиям), входящих в ее состав. Количество сырья или материалов определяется техническими расчетами в порядке, установленном отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

При выявлении недостач или излишков инвентаризационная комиссия определяет причины и виновников и готовит предложения о порядке списания.

По выявленным недостачам или излишкам незавершенного производства производят следующие бухгалтерские записи:

на общую сумму выявленных недостач:

Дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» Кредит счета 20 «Основное производство» Кредит счета 23 «Вспомогательные производства»;

на сумму недостач по вине работников цехов'.

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет 2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

при отсутствии виновных лиц'.

Дебет счета 25 «Общепроизводственные расходы» Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» Дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» и других счетов Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

на сумму излишков:

Дебет счета 20 «Основное производство» Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы».

22.5. Учет полуфабрикатов собственного производства и их оценка

Полуфабрикаты собственного производства могут быть использованы в собственном производстве или реализованы другим организациям в качестве материалов или комплектующих изделий (пряжа и суровье

в текстильной промышленности, чугун передельный в черной металлур. гии, сырая резина и клей в резиновой промышленности и др.).

Для получения информации о наличии и движении полуфабрикатов собственного производства организации могут вести их обособленный учет на активном счете 21 «Полуфабрикаты собственного производства». По дебету счета 21 отражают расходы по изготовлению полуфабрикатов, списываемые со счета 20. С кредита 21 полуфабрикаты списывают в зависимости от направления их использования либо в дебет счета 20 (при использовании в собственном производстве), либо в дебет счета 90 «Продажи» (при продаже).

При использовании в учете счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» полуфабрикаты собственного производства приходуют по дебету счета 21с кредита счета 40.

Аналитический учет по счету 21 ведется по местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т.д.).

В балансе полуфабрикаты собственного производства отражают по статье «Незавершенное производство».

Оценку полуфабрикатов собственного производства целесообразно осуществлять по производственной себестоимости (полной, неполной, фактической, нормативной или плановой).

В организациях, не использующих счет 21, полуфабрикаты собственного производства отражают в составе незавершенного производства (т.е. на счете 20) и оценивают способами, принятыми для оценки незавершенного производства.

22.6. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств

Вспомогательные производства обслуживают основное производство, обеспечивая его водой, электроэнергией, паром и т.п.

К *вспомогательным производствам* промышленности относятся энергетические хозяйства, ремонтно-механические и ремонтно-строительные мастерские, жестяно-баночное производство, цех производства тары, транспортные хозяйства, холодильники и др.

Учет вспомогательных производств осуществляется на активном синтетическом счете 23 «Вспомогательные производства».

В дебет счета 23 в течение месяца относятся все затраты вспомогательных производств с кредита соответствующих материальных, расчетных и денежных счетов (10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» и др.).

Расходы по обслуживанию производства можно учитывать на счете 23 без предварительного накапливания на счете 25.

По окончании месяца затраты вспомогательных производств распределяются пропорционально количеству потребленных услуг или произведенной продукции в соответствующих единицах измерения (1 кВт • ч электроэнергии, 1 Гкал тепла, 1 т пара, 1000 м^3 сжатого воздуха, 1 м^3 воды, 1 т перевозок или 1 ч работы автомобиля, 1 т приведенного грузооборота и др.).

Фактическая себестоимость производственной продукции, выполненных работ и оказанных услуг списывается со счета 23 в дебет счетов:

- 20 «Основное производство» - при отпуске продукции (работ, услуг) основному производству или основному виду деятельности;
- 90 «Продажи» - при выполнении работ и услуг для сторонних организаций;
- 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — при отпуске продукции (работ, услуг) обслуживающим производствам и хозяйствам;
- других счетов (08, 10, 11, 15, 21, 28 и др.). .

22.7. Сводный учет затрат на производство

Сводный учет затрат на производство организуется по бесполу-фабрикатному или полуфабрикатному варианту.

При первом варианте ограничиваются учетом затрат по каждому цеху (переделу). В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается, а контроль за их движением от одного цеха к другому осуществляется бухгалтерией по данным оперативного учета в натуральном выражении. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляется бухгалтерскими записями и калькулируется себестоимость полуфабрикатов после каждого передела. При этом бухгалтерские записи на счете основного производства столько раз повторяют ранее учтенные производственные затраты, сколько фаз обработки проходят сырье и основные материалы. Такое наслоение ранее учтенных затрат на производство усложняет учет и калькулирование себестоимости продукции, возникает необходимость очистки сводных показателей организации о затратах на производство от внутризаводского оборота. Вместе с тем этот вариант позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях их обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

Рассмотрим особенности записи операций на аналитических счетах основного производства и калькулирования себестоимости продукции при бесполуфабрикатном и полуфабрикатном вариантах,

ЗАПИСЬ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ ПРИ БЕСПОЛУФАБРИКАТНОМ ВАРИАНТЕ

Счет 20 «Основное производство», цех № 1

Дебет	Кредит
1) Стоимость сырья и материалов 1 00 000 2) Затраты	5) Перечне-ление стои- 120000

Счет 20 «Основное производство» цех № 2

Дебет	Кредит
3)Затраты	5) Перечне-ление затрат второго передела 10000

Счет 20 «Основное производство», цех № 3

Дебет	Кредит
4) Затраты 5000	5) Перечне-ление 5000

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет	Кредит
5) Себе-стоимость 135000	

ЗАПИСЬ ОПЕРАЦИЙ НА СЧЕТАХ ПРИ ПОЛУФАБРИКАТНОМ ВАРИАНТЕ

Счет 20 «Основное производство», цех № 1

Дебет	Кредит
1) Стоимость первого передела 100000 2)Затраты	3)Себестоимость 120000

Счет 20 «Основное производство», цех № 2

Дебет	Кредит
3)120000 4)Затраты второго передела 10000	5) Себестоимость полуфабрикатов второго передела, переданных из цеха № 2 в цех № 3 130 000

Счет 20 «Основное производство», цех № 3

Дебет	Кредит
5) 135000	

Счет 43 «Готовая продукция»

Дебет	Кредит
5) 135000	

7)Себестои-мость готовой продукции,	135000	7) Себест

---

6) Затрат	5000

518

Пример. В цех № 1 поступило сырья и материалов на 100 000 руб. Затраты по переработке сырья и материалов составили 20 000 руб. Затраты на обработку полуфабрикатов в цехе № 2 - 10 000 руб., в цехе № 3 - 5000 руб.

Организации нередко применяют смешанный или частично полу-фабрикатный вариант, при котором полуфабрикаты отражаются в учете на первых стадиях по полуфабрикатному, а на последующих стадиях - по бесполуфабрикатному варианту.

Затраты на производство продукции входят в себестоимость продукции того отчетного периода, к которому они относятся, независимо от времени оплаты - предварительной (арендная плата и др.) или последующей (оплата отпусков рабочих и др.).

Непроизводственные расходы и потери от брака отражаются в учете в том отчетном месяце, в котором они выявлены.

Для ведения сводного учета затрат на производство применяют ***ведомость сводного учета затрат на производство.*** Остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье переносятся в ведомость отчетного месяца из ведомости предыдущего. Затраты за отчетный месяц, себестоимость окончательного брака и недостач незавершенного производства, оценка незавершенного производства на конец месяца определяются в соответствующих машинограммах или разработочных таблицах. Для расчета фактической себестоимости готовой продукции по каждой статье затрат к остатку незавершенного производства на начало месяца прибавляют фактические затраты за отчетный месяц, вычитают себестоимость окончательного брака и суммы недостач и остатков незавершенного производства на конец месяца.

В ведомостях сводного учета затрат на производство помимо указанных данных содержатся сведения о расходе сырья и материалов по каждой графе сказуемого таблицы, что необходимо для последующего калькулирования себестоимости единицы произведенной продукции.

Сводный учет затрат на производство осуществляется на основании итоговых данных ведомостей учета затрат цехов, учета затрат обслуживающих производств и хозяйств, учета потерь в производстве, учета общехозяйственных расходов, расходов будущих периодов и расходов на продажу и др.

Указанные ведомости составляются на основании ведомостей и разработанных таблиц распределения сырья и материалов, заработной платы, услуг вспомогательных производств и непромышленных хозяйств, расчетов по амортизационным отчислениям, листков-расшифровок по прочим денежным расходам.

Организация аналитического учета затрат на производство зависит в основном от степени централизации учета, применяемого ме-

			Номер статьи
? 1	S S 1 й"° ёё	м	*Наименование статьи расхода и группы*
			Остаток

I
o
o
o
ш
o
J
3
o
ы
T
J
X
п

Г 8		С	*шего стел на начало сяца*	
8 8	и o		*по нормам*	Is?
1	и	С	*по отклонен- ным нормам*	.. ii JZ
o o	o 8	0)	З o ш	
	* o	N	S 8 I 8 3 **O.O?**	0
ел я	I я	С	**ill**	ш 5
8	^ o	<	S э | g =?	| c

o o	o o	o	§ ^Tilfll • J S " ' ' c " I °
Г o	па g	^ •	*Ocmamoк* *шрнноэо* *стеа на кошеи* *сяиа*

тода калькулирования себестоимости продукции, уровня механизации и автоматизации учетных работ, организации внутрихозяйственного расчета и управленческого учета.

Так, при внедрении бригадного хозрасчета возникает необходимость осуществления аналитического учета не только по цехам, но и по бригадам. В настоящее время учет основных затрат по бригадам в большинстве организаций осуществляется внесистемно по данным ведомостей или машинограмм распределения затрат.

При внедрении управленческого учета учет затрат осуществляют по каждому центру затрат.

Аналитический учет затрат по счету 20 «Основное производство» ведется по статьям калькуляции по объектам учета затрат (отдельные виды продукции, однородные виды продукции, заказы и др.) и подразделениям организаций (цех, участок, бригада) в карточках, свободных листах или книгах различных форм.

При наличии ЭВМ вся информация о затратах на производство продукции (о движении материалов, начислении амортизации, заработной платы и др.) группируется в ЭВМ по корреспондирующим счетам и составляется ***ведомость оборотов по счету 20 «Основное производство».***

Главная бухгалтерия организации на основании сводных данных машинограмм, ведомостей распределения сырья, материалов, заработной платы и т.п., получаемых в результате обработки первичных документов, осуществляет сводный учет затрат на производство продукции.

Затраты группируют по видам продукции (группам однородной продукции) и цехам. В организации с бесцеховой структурой управления сводный учет затрат на производство ведут по видам продукции.

При составлении калькуляций фактической себестоимости продукции данные сводного учета используются для контроля за выполнением плана по себестоимости всей продукции и ее отдельных видов.

22.8. Особенности учета затрат в торговых организациях

Бухгалтерский учет издержек обращения и производства предприятий торговли должен обеспечить своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов, а также контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Учет затрат в торговых организациях осуществляется в соответствии с двумя основными нормативными документами: ПБУ 10/99 «Расходы организации» и Методическими рекомендациями по бухгалтерскому учету затрат, включаемых в издержки обращения и производства, и финансовых результатов на предприятиях торговли и общественного питания.

ПБУ 10/99 определяет состав расходов, включаемых в издержкк$_{и}$ обращения и производства организаций торговли, и порядок учета расходов по элементам затрат.

Методические рекомендации определяют единую учетную номенклатуру статей издержек обращения и производства для организаций оптовой, розничной торговли и общественного питания, а также порядок формирования финансовых результатов. Они применяются в организациях торговли независимо от форм собственности. Организации других отраслей, имеющие в своей структуре торговое подразделение, также могут применять Методические рекомендации для учета издержек обращения и производства.

В соответствии с Методическими указаниями в организациях торговли в состав издержек обращения и производства включаются расходы, возникающие в процессе движения товаров до потребителей, а также расходы, связанные с выпуском и реализацией продукции собственного производства и продажей покупных товаров в организациях общественного питания.

В целях планирования, учета и отчетности издержек обращения и производства организациям торговли рекомендуется применять следующую номенклатуру статей издержек обращения и производства.

НОМЕНКЛАТУРА СТАТЕЙ ИЗДЕРЖЕК ОБРАЩЕНИЯ И ПРОИЗВОДСТВА ОРГАНИЗАЦИЙ ТОРГОВЛИ И ОБЩЕСТВЕННОГО ПИТАНИЯ

Номер статьи	*Наименование статьи*
	«Транспортные расходы»
	«Расходы на оплату труда»
	«Отчисления на социальные нужды»
	«Расходы на аренду и содержание зданий, сооружений, помещений, оборудования и инвентаря»
	«Амортизация основных средств»
9	«Расходы на ремонт основных средств»
1	«Расходы на топливо, газ, электроэнергию для
0	производственных нужд»
	«Расходы на хранение, подработку, подсортировку и упаковку товаров»
	«Расходы на рекламу»
	«Затраты по оплате процентов за пользование займов»
	«Потери товаров и технологические отходы»
	«Расходы на тару»

«Прочие расходы»

522

Организациям предоставляется право сокращать или расширять перечень статей в пределах затрат, предусмотренных типовым Положением по составу затрат.

В организациях торговли издержки обращения в течение месяца учитывают на счете 44 «Расходы на продажу».

В конце месяца сумму издержек обращения и производства, приходящуюся на реализованные за текущий месяц товары, списывают в дебет счета 90 «Продажи».

Сальдо счета 44 «Расходы на продажу» равно сумме издержек обращения, приходящейся на остаток не реализованных на конец отчетного периода товаров.

При этом сумма издержек обращения и производства, относящаяся к остатку товаров на конец месяца, исчисляется по среднему проценту издержек обращения и производства за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в следующем порядке:

1) суммируются транспортные расходы и расходы по оплате процентов за банковский кредит на остаток товаров на начало месяца и произведенные в отчетном месяце;

2) определяется сумма товаров, реализованных в отчетном месяце, и остатка товаров на конец месяца;

3) отношением определенной в 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.

Для предприятий торговли, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях и осуществляющих завоз продукции (товаров) в эти районы, сохранен порядок исчисления, предусматривающий включение в расчет суммы издержек обращения и производства на остаток товаров только транспортных расходов.

В организациях общественного питания показатель «товарные запасы» охватывает запасы сырья, товаров, полуфабрикатов, готовой продукции, находящиеся во всех подразделениях организации.

22.9. Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы

К объектам непроизводственной сферы относят обслуживающие производства и хозяйства, деятельность которых не связана с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, явившихся целью создания данной организации, - состоящие на балансе организации жилищно-коммунальные хозяйства, пошивочные и другие ма-

стерские бытового обслуживания, столовые и буфеты, детские $д_0$ школьные учреждения (сады, ясли), дома отдыха, санатории и n_{pv} гие организации оздоровительного и культурно-просветительного назначения. Учет деятельности обслуживающих производств и хозяйств осуществляют на счетах 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 86 «Целевое финансирование» и др.

Счет 29 активный, по дебету счета отражают:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции выполнением работ и оказанием услуг (стоимость материалов, топлива, газа, воды, оплата труда, отчисления на социальные нужды и др.), с кредита материальных, расчетных и других счетов;
- расходы вспомогательных производств (с кредита счета 23);
- соответствующую часть общехозяйственных расходов (с кредита счета 26).

Фактическую себестоимость производственной продукции, выполненных работ, оказанных услуг списывают с кредита счета 29. Списание осуществляют в дебет счетов:

- 10, 43 - на стоимость материалов и готовой продукции, выпущенных обслуживающими производствами и хозяйствами;
- 90 «Продажи» - при продаже продукции, работ, услуг;
- 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - на суммы, причитающиеся с квартиросъемщиков, арендаторов и др. за оказанные услуги;
- учета затрат подразделений - потребителей работ и услуг, выполненных обслуживающими производствами и хозяйствами (23, 25 и др.);
- учета других источников покрытия затрат на содержание обслуживающих производств и хозяйств (86, 96, 99 и др.). На счете 29 может быть остаток, показывающий стоимость незавершенного производства.

Аналитический учет по счету 29 ведут по каждому обслуживающему производству и хозяйству и по отдельным статьям затрат. При этом по жилым домам должна быть обеспечена информация об эксплуатационных и целевых расходах (водоснабжение, освещение, канализация, газ, отопление).

В соответствии с действующим законодательством организации могут получить средства из федерального и муниципальных бюджетов на возмещение убыточности, капитальный ремонт жилищного фонда, премирование и другие цели.

При поступлении ассигнований из бюджета дебетуют счет 51 «Расчетные счета» и кредитуют счет 86 «Целевое финансирование» (по отдельным субсчетам по направлениям финансирования).

Списание использованных средств целевого назначения осуществляют в дебет счета 86 с кредита счетов учета соответствующих затрат.

22.10. Вопросы и задания

1. Назовите основные задачи учета затрат на производство.
2. Каковы объекты учета затрат на производство и калькулирование?
3. Изложите действующий порядок учета расходов по элементам затрат.
4. Изложите возможный порядок учета расходов по элементам затрат при использовании счетов 30-34.
5. Какие методы используются для контроля за использованием сырья и материалов?
6. Какова сущность коэффициентного способа распределения сырья и материалов по видам продукции?
7. Каковы особенности учета и распределения расходов на подготовку и освоение производства?
8. По каким статьям учитывают расходы по содержанию и эксплуатации машин и оборудования?
9. Назовите способы распределения общепроизводственных расходов между видами продукции.
10. Каков состав общехозяйственных расходов и каким образом они распределяются по видам продукции?
11. Изложите сущность вариантов списания общехозяйственных расходов.
12. Каков порядок исчисления потерь от исправимого и неисправимого внутреннего брака?
13. Каков состав непроизводительных затрат и потерь и каковы особенности их учета?
14. В каких пределах принимаются нормируемые расходы для целей налогообложения?
15. Каким образом определяют объем незавершенного производства?
16. Каковы особенности учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств?
17. Назовите основные особенности полуфабрикатного и беспо-луфабрикатного вариантов сводного учета затрат на производство.
18. По каким статьям осуществляется учет издержек обращения и производства в организациях торговли и общественного питания?
19. На каком счете учитывают затраты на содержание объектов непроизводственной сферы?
20. Какая информация о затратах подлежит раскрытию в бухгалтерской отчетности?

Глава 23
Учет затрат по центрам от тственности

23.1. Понятое центров ответственности, их классификация

Центр ответственности - это часть организации, выделяемая в учете для контроля за ее деятельностью.

В каждом центре ответственности осуществляются расходы и производится продукция (работы, услуги). Затраты каждого центра ответственности обязательно измеряются и контролируются менеджером центра или исполнителем. Однако произведенную продукцию, выполненную работу или оказанную услугу не всегда можно измерить в качестве дохода центра ответственности (например, практически невозможно выразить в качестве дохода услуги, оказываемые бухгалтерией). Не все центры ответственности, соизмеряющие расходы и доходы, могут принимать решения по использованию полученной прибыли.

По принципу возможности и целесообразности исчисления прибыли и ее использования центры ответственности разделяются на три вида:

- центр затрат;
- центр прибыли;
- центр инвестиций.

В *центрах затрат* контролируются, как правило, только их расходы. Их основной целью является минимизация затрат.

В *центрах прибыли* менеджер контролирует не только затраты, но и доходы. Сопоставляя доходы и расходы по центру, определяют прибыль. Основная цель центра прибыли - получение максимально высокой прибыли.

Центры инвестиций контролируют не только затраты, доходы и прибыль, но и использование прибыли, в том числе инвестиции в собственные активы. Центрами инвестиций являются дочерние организации и другие достаточно самостоятельные части головной организации.

По принципу осуществления производственных функций можно выделить следующие центры ответственности: ва снабжение, производство, сбыт продукции, центр управления.

Центр ответственности за снабжение планирует, учитывает и контролирует закупки товарно-материальных ценностей, их хранение, затраты по закупке и хранению материальных ценностей, их отпуск в производство.

Центр ответственности за производство планирует, учитывает и контролирует затраты на производство продукции, объем и ассортимент выпускаемой продукции, ее качество, исчисляет ее себестоимость.

Центр ответственности за сбыт продукции (центр продаж) планирует, учитывает и контролирует затраты по продаже продукций (работ, услуг), объем и структуру проданной продукции, выручку от продажи, рентабельность проданной продукции и ее отдельных видов. Центр продаж иногда называют центром доходов.

Центр управления (служба главного технолога, бухгалтерия, служба управленческого учета и т.д.) планирует, учитывает и контролирует затраты на их функционирование и определяет эффективность своей деятельности.

Основой функционирования центров ответственности является сопоставление фактических затрат с расходами по смете. Смета является, в сущности, финансовым планом для каждого центра ответственности. При составлении смет во внимание принимают, как правило, только затраты, контролируемые соответствующим центром.

Особенно важно применять гибкие сметы, позволяющие пересчитывать ожидаемые затраты на фактический объем производства. Для осуществления пересчета затраты делят на переменные, полупеременные и постоянные. При пересчете затрат переменные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства; полупеременные расходы умножают на коэффициент фактического изменения объема производства и коэффициент зависимости данного вида расходов от объема производства; постоянные расходы корректировке не подлежат.

Сопоставление фактических затрат с затратами по смете осуществляют в ***отчете об исполнении сметы,*** в котором обычно указывают наименование контролируемых затрат, затраты по смете, фактические расходы и отклонение фактических затрат от сметных (см. табл. 23.1).

Центры прибыли помимо отчета об исполнении сметы составляют ***отчеты по прибыли,*** возможная форма которых рассмотрена в п. 23.3.

Система учета по центрам ответственности может быть эффективным средством управления затратами и прибылью, если будут соблюдены следующие условия:

- обоснованный выбор перечня центров ответственности;
- сметы затрат по центрам должны быть хорошо обоснованы и стимулировать уменьшение затрат;
- правильный выбор контролируемых расходов;
- обоснованный выбор ответственных за расходы, доходы и прибыль;

- обеспечение взаимосвязи отчетности центров ответственности различных уровней;
- система учета по центрам ответственности должна функционировать параллельно с системой финансового учета.

23.2. Учет по центрам затрат

Центр затрат - это любая единица деятельности организации выделяемая в учете для осуществления контроля за затратами данной единицы. Предполагается, что в этой единице можно организовать нормирование, планирование, учет использованных ресурсов, оценку их использования и определить ответственного за расходы.

Центром затрат могут быть отдельное рабочее место (например, по сборке какого-либо объекта), отдельная производственная операция или несколько операций, имеющих одинаковую характеристику, отдельный станок или группа станков, бригада, участок, цех или другая часть организации; соответствующая организационная единица может подразделяться на отдельные центры затрат. Основой выделения центров затрат является единство выполнения операций и функций и используемого оборудования.

Выбор центров затрат зависит от организационных и других особенностей организации, а также от целей, поставленных ее руководством. Следует учитывать, что с увеличением центров затрат эффективность контроля за затратами повышается с одновременным увеличением расходов на ведение учета. Менеджеры должны установить оптимальное сочетание затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля за затратами по каждому центру затрат.

На выбор центров затрат большое значение оказывает возможность закрепления ответственности руководителей структурных подразделений и исполнителей за затраты по каждому центру. В связи с этим центры затрат создаются в соответствии с детализированной схемой организации предприятия и перечнем должностных обязанностей каждого работника организации. При необходимости в должностные обязанности работников вводятся соответствующие изменения.

Определение центров затрат начинают с низшего уровня управления затратами - отдельных исполнителей. За каждым исполнителем закрепляют ответственность за те затраты, величина которых зависит от него.

После установления центров затрат первого уровня определяют центры затрат второго, третьего и последующих уровней. При этом центры затрат последующих уровней могут включать ответственность за затраты как данного уровня, так и за затраты центров предшествующих уровней.

По каждому центру затрат ответственность соответствующих руководителей или исполнителей устанавливается только по контролируемым ими расходам. При установлении контролируемых расходов часто возникают проблемы, поскольку многие расходы могут контролироваться частично.

При отнесении расходов к контролируемым и неконтролируемым необходимо учитывать уровень управления и время осуществления расходов. Сущность влияния уровня управления заключается в том, что одни и те же расходы могут быть неконтролируемыми на одном уровне и контролируемыми на другом.

Например, заработная плата начальника цеха является неконтролируемой статьей расходов на уровне цеха, но она является контролируемой на уровне руководителя организации, утверждающего штатное расписание.

Фактор времени также влияет на контролируемость отдельных затрат.

Например, сумма арендной платы за какие-либо активы в течение срока действия договора на аренду является неконтролируемой. Однако в перспективе сумма арендной платы может быть изменена или может быть принято решение о приобретении в собственность соответствующих активов.

После выбора центров затрат по каждому из них составляют *смету затрат,* включая в них только те затраты, которые непосредственно контролируются исполнителем или другим ответственным за расходы.

Для организации контроля затрат по каждому центру важное значение имеет учет фактических расходов по каждому центру. Для этого на каждый центр затрат, как правило, открывают отдельный аналитический счет по учету затрат на производство, каждому центру присваивают определенный номер (шифр затрат).

Прямые расходы учитывают по центрам затрат на основании первичных документов, в которых проставляют шифры затрат. Косвенные расходы по центрам делятся на два вида:

- непосредственно относящиеся к данному центру затрат;
- распределяемые из других центров затрат.

Некоторые организации относят на затраты центра только те накладные расходы, которые возникают в данном центре. Ставка накладных расходов по таким центрам определяется делением суммы накладных расходов на объем продукции (работ, услуг) данного центра, который может быть выражен в единицах изделий их стоимости человеко- или машино-часах, прямой заработной плате. Остальные накладные расходы в таких организациях распределяют по соответствующим ставкам, минуя центры затрат.

В организациях, распределяющих накладные расходы обоих видов, применяют ставки распределения накладных расходов по видам накладных расходов.

Эффективность функционирования центров затрат во многом зависит от содержания *отчетов по центрам затрат.* Основными принципами этой отчетности являются:

- включение в отчет только контролируемых расходов;
- укрупнение показателей отчетности по центрам по мере восхождения от низшего уровня управления к высшему;
- включение в отчет информации об отклонениях, позволяющей реализовать принцип управления по отклонениям. Сущность принципа управления по отклонениям заключается в предположении о том, что менеджеру более высокого уровня управления нет необходимости оперативно контролировать отдельные расходы и доходы центров ответственности низших уровней управления, если их величины существенно не отличаются от заданных. Если же отклонения по расходам и доходам существенны (обычно более 5%), то менеджерам более высокого уровня управления представляется дополнительная информация, объясняющая возникшие отклонения в соответствующем центре ответственности. На основе дополнительной информации менеджер принимает решения в пределах своих полномочий или представляет соответствующую информацию вышестоящему руководителю.

Пример составления отчетов центрами затрат различного уровня приведен в табл. 23.1.

Таблица 23.1

ОТЧЕТЫ ОБ ИСПОЛНЕНИИ СМЕТЫ ЦЕНТРОВ ЗАТРАТ РАЗЛИЧНЫХ УРОВНЕЙ, ТЫС. РУБ.

Контролируемые затраты	*Затраты*		*Отклонения по*	
	по смете	*факти-*	*за*	*с начала*
Отчет мастера отделения № 1				
1. Материалы	100	98	-2	-1
2. Заработная плата	50	51	+1	+0,5
3. Заработная плата	22	22,5	+0,5	+0,3
4. Топливо и энергия	18	19	+1	+0,7
5. Эксплуатация и	20	19,5	-0,5	-0,5
6. Прочие расходы	10	10,5	+0,5	-0,3
7. Итого затрат	220	220,5	+0,5	-0,3
Отчет начальника цеха № 1				
1 . Содержание	40	41	+1	-

Окончание табл. 23.1

Контролируемые затраты	*Затраты*		*Отклонения по*	
	по смете	*факти-*	*за*	с *начала*
2. Содержание	30	29	-1	*-2*
3. Содержание текущего ремонта	100	102	+2	-1
4.	X	2	+2	+5
5. Прочие расходы	30	29	—1	-3
6. Итого расходы	200	203	+3	-1
7. Расходы				
№1	220	220,5	+0,5	-0,3
№2	200	205	+5	+7
№3	280	278	-2	-3
Итого расходы	700	703,5	+3,5	+3,7
8. Всего расходы по	900	906,5	+6,5	+2,7
Отчет заместителя директора по экономике				
1 . Расходы на	200	206	+6	+10
2.	200	195	-5	-7
3. Налоги, сборы и	100	100	-	+1
4.	X	50	+50	+100
5. Итого - общие	500	551	+51	+104
6. Расходы цехов:				
№1	900	906,5	+6,5	+2,7
№2	800	790,5	-9,5	-2,7
№3	1000	1005	+5	+10
Итого:	2700	•2702	+2	+10
7. Всего затраты	3200	3253	+53	+114

В приведенных отчетах фактические затраты сопоставляются с расходами по смете и рассчитываются отклонения по затратам. Для установления динамики отклонений по месяцам в таблице приведены данные по отклонениям с начала года.

Например, по прочим расходам в отделении № 1 за текущий месяц допущен перерасход на 0,5 тыс. руб. Однако с начала года по этой статье получена эконо-

мия на сумму 0,3 тыс. руб., поэтому перерасход отчетного месяца может быть оправданным.

При оценке отклонений по отдельным затратам особое внимание следует обратить на непроизводительные расходы цехов и организации в целом, потери от простоев, потери от недостач и порчи материальных ценностей, потери от брака и др. Непроизводительные расходы в смете не отражаются.

При составлении отчета об исполнении сметы затрат по организации в целом следует иметь в виду, что для руководителя организации и его заместителя по экономике все затраты являются контролируемыми. Поэтому в отчете об исполнении сметы расходов по организации приводятся данные об общехозяйственных расходах, получаемых по данным бухгалтерского финансового учета.

При определении центров затрат, порядка учета затрат по ним, содержания отчетов об исполнении сметы различных уровней и оценке отклонений от сметы целесообразно использовать отраслевые инструкции по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции, а также отраслевые методические указания по анализу хозяйственной деятельности организаций.

23.3. Учет и отчетность по центрам прибыли

Центрами прибыли могут быть цехи, производства, отделы сбыта (маркетинга) и другие подразделения организации, руководители которых являются ответственными и обладают полномочиями как по затратам, так и по доходам. В качестве центра прибыли выступает также организация в целом.

Отчетным документом по затратам центра прибыли являются рас-, смотренные ранее отчеты об исполнении сметы центров затрат вые- j ших уровней (обычно начиная с цехового уровня).

Основным же отчетным документом центра прибыли является I ***отчет по прибыли,*** содержание которого зависит от включаемых | в отчет показателей прибыли - валовой, от продаж, от обычной деятельности, до налогообложения, чистой или маржинального дохода.

Если центр прибыли отчитывается по валовой прибыли, то в отчете отражают стоимость произведенной продукции (работ, услуг), затраты на производство продукции данного центра, составляющие ее производственную себестоимость, и исчисляемую величину валовой прибыли. Отчет может составляться по форме, приведенной в табл. 23.2.

При составлении отчета по валовой прибыли следует

учитывать, что организации могут в соответствии с принятой учетной политикой включать общехозяйственные расходы в состав производствен-

ной себестоимости или списывать их на счет 90 «Продажи»; в первом случае показатель производственной себестоимости в отчете определяется с учетом общехозяйственных расходов, а во втором случае - без указанных расходов. Общехозяйственные расходы во втором случае будут учтены при составлении отчета по прибыли от продаж.

В том случае, когда центр прибыли отчитывается по прибыли от продаж, в отчете приводятся дополнительно данные о расходах на продажу продукции (работ, услуг) и соответствующей части общехозяйственных расходов (если они не включаются в производственную себестоимость), позволяющие исчислить полную себестоимость проданной продукции (работ, услуг) и прибыль от продаж организации (табл. 23.2).

Таблица 23.2 **ОТЧЕТ**
ЦЕНТРА ПО ПРИБЫЛИ ЗА МЕСЯЦ, ТЫС. РУБ.

Показатели	*По смете (плану)*	*Фактически*	*Отклонения (+, -* за	с *начала*
Отчет по валовой прибыли				
1 . Стоимость	1000	1200	+200	+300
2.	600	700	+100	+150
3. Валовая	400	500	+100	+150
Отчет по прибыли от продаж				
1 . Выручка от	1000	1200	+200	+300
2.	600	700	+100	+150
3. Расходы на	50	60	+10	+30
4.	150	160	+10	+20
5. Полная себестоимость	800	920	+120	+200
6. Прибыль от	200	280	+80	+100
Отчет по прибыли от обычной деятельности				
1 . Выручка от	1000	1200	+200	+300
2.	600	700	+100	+150

Окончание табл. 23 2

Показатели	*По смете (плану)*	*Факти-ческиОтклонения (+, -*		
			за месяц	*с начала*
3. Расходы на	50	60	+10	+30
4.	150	160	+10	+20
5. Полная себестоимость	800	920	+120	+200
6. Прибыль от	200	280	+80	+100
7. Операционные и	100	120	+20	+30
8. Операционные и	80	100	+20	+15
9. Прибыль до налогообложения	220	300	+80	+115
10. Налог на	52,8	72	+19,2	+27,6
1 1 . Прибыль (убыток) от	167,2	228	+60,8	+87,4

При составлении отчета *по прибыли от обычной деятельности* в отчет включают данные об операционных и внереализационных доходах и расходах и сумме налога на прибыль.

Сумму *прибыли до налогообложения* определяют прибавлением к прибыли от продаж операционных и внереализационных доходов и вычитанием из полученной суммы операционных и внереализационных расходов.

Прибыль или убыток от обычной деятельности определяют вычитанием из суммы налогооблагаемой прибыли суммы налога на прибыль (см. табл. 23.2).

Состав операционных и внереализационных доходов и расходов определен ПБУ 9/99 «Доходы организации» и ПБУ 10/99 «Расходы организации» (п. 16.5).

В финансовом учете операционные и внереализационные доходы и расходы отражаются на синтетическом счете 91 «Прочие доходы и расходы». При этом полученные доходы учитывают по кредиту счета 91, а расходы - по дебету этого счета.

Аналитический учет по счету 91 ведется по каждому виду доходов и расходов. При этом построение аналитического учета по про-

чим доходам и расходам, относящимся к одной и той же финансовой хозяйственной операции, должно обеспечивать возможность выявления финансового результата по каждой операции.

При решении вопроса о целесообразности включения операционных и внереализационных доходов и расходов в отчет по прибыли нужно иметь в виду, что лишь небольшая часть указанных доходов и расходов имеет прямое отношение к центрам прибыли и может быть отнесена на центры прямым путем.

Основная часть операционных доходов и расходов носит централизованный характер и распределяется по центрам прибыли косвенными способами. При неудачно выбранной базе распределения таких операционных доходов и расходов они могут существенно исказить показатели прибыли соответствующих центров.

Вместе с тем включение в отчетность центров по прибыли неконтролируемых менеджерами центров операционных доходов и расходов может иметь и положительное значение, поскольку у них возникает заинтересованность в оценке обоснованности операционных и внереализационных расходов.

В качестве одного из вариантов составления отчета по центру прибыли можно рекомендовать включение в него только тех операционных и внереализационных доходов и расходов, которые имеют непосредственное отношение к соответствующему центру.

По данным проведенного в 1981 г. опроса 85% американских компаний распределяли некоторые операционные расходы по центрам прибыли; в 1989 г. из 100 транснациональных корпораций 30,5% распределяли административные затраты штаб-квартир; 29,5% - проценты по задолженности; 16,2% - налоги на прибыль*.

Вместо отчета по прибыли центры прибыли могут составлять ***отчеты о маржинальном доходе.***

Маржинальный доход, как уже отмечалось, определяют вычитанием из выручки от продажи продукции (работ, услуг) переменных расходов, связанных с производством и продажей продукции. Разница между маржинальным доходом и постоянными расходами называется остаточным доходом. При этом остаточный доход целесообразно исчислять с учетом и прямых, и косвенных постоянных расходов.

Постоянные расходы разделяются на прямые и косвенные в зависимости от конкретных условий производственного процесса.

Например, если оборудование используется только для производства определенного вида продукции, то все расходы по обслуживанию этого оборудования (заработная плата рабочих, обслуживающих

* Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Ван дер Виля. - М.: ИНФРА-М, 1997. С. 311.

оборудование, сумма амортизации по оборудованию, сумма арендных платежей по нему и др.) являются прямыми.

К косвенным постоянным расходам относят затраты, которые распределяют между видами продукции (работ, услуг) только расчетным путем - расходы на содержание администрации, суммы амортизации по зданиям и т.п.

Пример составления отчета о маржинальном доходе приведен в табл. 23.3.

Таблица 23.3

ОТЧЕТ ЦЕНТРА ПРИБЫЛИ О МАРЖИНАЛЬНОМ ДОХОДЕ ЗА _____ МЕСЯЦ, ТЫС. РУБ.

Показатели	*По смете (плану)*	*Фактически*	*Отклонения (+, -)*	
			за месяц	*с начала*
1 . Выручка от	1000	1200	+200	+300
2. Переменные	500	600	+100	+200
3. Маржинальный	500	600	+100	+100
4. Прямые	200	210	+10	+20
5. Остаточный	300	390	+90	+80
6. Косвенные	100	110	+10	+20
7. Остаточный доход (прибыль	200	280	+80	+60

Остаточный доход до косвенных расходов, как правило, позволяет оценить деятельность центра прибыли более точно, чем это можно сделать, используя показателем остаточного дохода, поскольку этот показатель не содержит тех неточностей, которые возникают при распределении косвенных расходов.

Отчет о маржинальном доходе можно дополнить показателями операционных и внереализационных доходов и расходов, на основе которых возможно определить чистый доход центра прибыли.

В целом по организации отчет по прибыли За отчетный месяц целесообразно составлять по форме отчета по прибыли в составе бухгалтерской (финансовой) отчетности с включением в отчет показателей по смете и отклонений за месяц и с начала года.

Показатель чистой прибыли (убытка) в отчете определяют прибавлением к прибыли (убытку) от обычной деятельности чрезвычай-

ных доходов и вычитанием из полученной суммы чрезвычайных расходов.

К *чрезвычайным доходам* ПБУ 9/99 относит поступления, возникающие как последствия обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации и т.п.): страховое возмещение, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания непригодных к восстановлению и дальнейшему использованию активов, и т.п.

Поступления, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств, приходуют по дебету материальных, расчетных и других счетов с кредита счета 99 «Прибыли и убытки».

Например, стоимость материальных ценностей, оставшихся от списания пришедшего в негодность по чрезвычайным обстоятельствам имущества, приходуют по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 99.

В соответствии с ПБУ 10/99 в составе чрезвычайных расходов отражают расходы, возникающие как последствия чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности (стихийного бедствия, пожара, аварии, национализации имущества и т.п.).

Потери и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами, списывают в дебет счета 99 с кредита счетов материальных ценностей (утраченных или израсходованных при ликвидации последствий чрезвычайных обстоятельств), расчетов с персоналом по оплате труда (по работникам, занятым ликвидацией последствий стихийных бедствий), денежных средств и т.п.

Таблица 23.4 **ОТЧЕТ О ПРИБЫЛЯХ И УБЫТКАХ ЗА _____200 Г.**

Показатели	*По*	*Факти-*	*Отклонения (+, -*	
			за	*с начала*
1 . Выручка от	1000	1200	+200	+300
2.	600	700	+100	+150
3. Валовая	400	500	+100	+150
4. Расходы на	50	60	+10	+30
5.	150	160	+10	+20
6. Полная себестоимость[1]	800	920	+120	+200
7. Прибыль	200	280	+80	+100
8. Операционные	60	70	+10	+20

***Окончание** табл. 23.4*

Показатели	*По смете*	*Фактически*	*Отклонения (+, -) за*	*с начала*
9. Операционные	50	60	+10	+15
10.	40	50	+10	+15
11.	30	40	+10	+15
12. Прибыль (убыток)	220	300	+80	, +115
13. Налог на	52,8	72	+19,2	27,6
14. Прибыль (убыток) от	167,2	228	+60,8	+87,4
15. Чрезвычайные	-	10	+10	+20
16. Чрезвычайные	-	50	+50	70
17. Чистая	167,2	188	+20,8	+37,4

23.4. Отчет центра инвестиций

Центры инвестиций - это структурные единицы самого высокого уровня крупных децентрализованных организаций: дочерние и зависимые общества головных организаций, филиалы и др. В западных странах к центрам инвестиции относят также отделения транснациональных корпораций.

Поскольку применительно к центрам инвестиций исходят из допущения, что они являются отдельными организациями, это центры составляют обычные формы бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе отчет по прибыли.

При сравнительной оценке деятельности отдельных центров ин вестиций головной организацией абсолютные показатели прибыли часто оказываются несопоставимыми из-за различий в объемах про изводства и величины активов центров. Поэтому в настоящее время для оценки деятельности центров инвестиций в странах с рыночной экономикой используют четыре показателя: -;

- прибыль;
- рентабельность активов;
- остаточная прибыль;
- экономическая добавленная стоимость (ЭДС).

В качестве показателя прибыли в зависимости от конкретных условий деятельности используют показатели прибыли до налогообложения, прибыли от обычной деятельности или чистой прибыли.

Показатель ***рентабельности активов*** (РА) определяют отношением прибыли (П) к активам (А):

-4

В настоящее время наблюдаются различные подходы к выбору числителя и знаменателя приведенной формулы.

В зарубежной практике в качестве числителя чаще всего используют показатели прибыли до налогообложения и остаточного дохода до косвенных затрат. Наряду с ними некоторые организации в расчет принимают показатели чистой прибыли.

В качестве активов (знаменателя формулы) используют следующие показатели:

- стоимость активов по балансу;
- стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам;
- действующие активы;
- оборотный капитал плюс внеоборотные активы.

В *стоимость активов по балансу* амортизируемые активы (основные средства, нематериальные активы и доходные включения в материальные ценности) включают в остаточной стоимости, т.е. за вычетом начисленной по ним амортизации.

Достоинство показателя балансовой стоимости активов заключается в том, что при его использовании обеспечивается согласованность с отражением активов в балансе и с прибылью, исчисляемой с учетом начисляемой амортизации. Вместе с тем значение показателя рентабельности активов может постоянно увеличиваться вместе с увеличением сроков использования амортизирующих активов. У менеджера, которого поощряют за высокий показатель рентабельности активов, может возникнуть стремление к использованию имеющихся активов, а не к замене их новыми, более эффективными.

В показатель *стоимость активов по балансу плюс суммы амортизации по амортизируемым активам* амортизируемые активы включают не в остаточной, а в первоначальной стоимости. Благодаря этому исключается влияние сроков использования амортизируемых активов на величину рентабельности активов, а также методов начисления амортизации. У менеджера исчезает противодействие к приобретению новых активов.

Однако показатель первоначальной стоимости активов:

1) не согласуется ни с балансом, ни с отчетом по прибыли, поскольку не включает суммы начисленной амортизации;

2) приводит к двойному счету начисленной амортизационной суммы по амортизируемым активам (при начислении амортизации она уже была отнесена на активы), что искажает величину показателя рентабельности активов.

Эти недостатки показателя первоначальной стоимости активов оказываются более существенными, чем недостатки показателя их балансовой стоимости. Поэтому большая часть организаций при расчете рентабельности активов использует в качестве знаменателя балансовую стоимость активов.

Следует отметить, что при высокой инфляции первоначальная или остаточная стоимость амортизируемых активов не отражает их реальную стоимость. В этих условиях при расчете показателя рентабельности активов амортизируемые активы целесообразно включать в расчет по восстановительной стоимости.

Действующие активы - это активы, находящиеся в эксплуатации, т.е. за вычетом активов, находящихся в реконструкции и техническом перевооружении, в запасе (резерве) и на консервации.

Данный показатель применяется в расчетах рентабельности активов сравнительно редко и, как правило, в том случае, когда решение о переводе части активов на реконструкцию и техническое перевооружение, в запас и на консервацию принимает головная организация.

Оборотный капитал исчисляют вычитанием из оборотных активов краткосрочных обязательств по ним и прибавлением к полученной разнице внеоборотных активов. Данный показатель в расчетах рентабельности активов применяют сравнительно редко.

Таким образом, показатель рентабельности активов может исчисляться с использованием различных показателей прибыли и активов. Для сравнительной оценки деятельности отдельных центров инвестиций головные организации должны применять единую методику расчета показателей рентабельности во всех центрах. Вместе с тем для оценки деятельности отдельного центра инвестиции можно применять любой из рассмотренных вариантов расчета показателя рентабельности активов или одновременно несколько вариантов.

Формулу для расчета рентабельности активов (П/А) можно представить в следующем виде:

$$\text{ТЭА} \quad \text{П} \quad \text{В}$$

$$^{\text{РА}} = \text{В} \, ^{\text{Х}} \text{А}'$$

где В - выручка (нетто) от продажи продукции (работ, услуг).

Первый множитель приведенной формулы является показателем ***рентабельности продаж,*** а второй - ***оборачиваемости активов.*** Они сами по себе имеют важное значение и могут использоваться для оценки деятельности центров инвестиций.

Например, показатель рентабельности продаж широко используют торговые ^ организации, отличающиеся сравнительно невысоким удельным весом внеоборотных активов в общей их стоимости.

Показатель ***остаточной прибыли*** определяют вычитанием из прибыли минимально необходимой прибыли на используемые активы. Последний показатель определяют умножением стоимости активов на норму прибыли по активам, устанавливаемую администрацией организации.

Пример расчета показателей остаточной прибыли и рентабельности активов приведен в табл. 23.5.

Таблица 23.5

ОЦЕНКА ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ЦЕНТРОВ ИНВЕСТИЦИЙ ПО ПОКАЗАТЕЛЯМ РЕНТАБЕЛЬНОСТИ АКТИВОВ И ОСТАТОЧНОЙ ПРИБЫЛИ, ТЫС. РУБ.

№ П/П	*Показатели*	*Центры инвестиций*	
		А	- 6
1	Прибыль (П)	200	300
	Стоимость активов (А)	1000	1800
3	Норма прибыли (Н), %	10	10
4	Минимально необходимая прибыль на активы (НП) (п. 2 х п. 3)	100	180
5	Остаточная прибыль (ОП) (п. 1 - п. 4)	100	120
6	Рентабельность активов (РА) в % (п. 1 : п. 2)	20	16,7

Приведенные в таблице данные о показателях прибыли и рентабельности активов не позволяют объективно оценить деятельности центров А и Б, поскольку в центре Б выше сумма прибыли (300 000 против 200 000 руб.), а в центре А - выше рентабельность (20% против 16,7%). Показатель остаточной прибыли позволяет дать более высокую оценку деятельности центра Б.

Показатель остаточной прибыли показывает, какую прибыль приносит соответствующий центр инвестиций для организации сверх минимально необходимой прибыли на активы. Он отражает вклад соответствующего центра в общие результаты деятельности организации.

Организации могут устанавливать разные нормы прибыли на используемые активы для различных центров инвестиций. При этом более высокие нормы прибыли обычно устанавливают для видов деятельности с более высоким уровнем риска.

Начиная с 1980-х гг. во многих странах с рыночной экономикой широко применяется показатель ***экономической добавленной сто-***

имости (ЭДС), который определяют вычитанием из экономической прибыли отчетного года экономической прибыли предыдущего года При этом показатель экономической прибыли исчисляют вычитанием из чистой прибыли суммы платы за активы.

Величину платы за активы (капитал) устанавливают умножением стоимости активов на их цену. Цена активов - это сумма денежных средств, которую нужно заплатить за использование определенного объема финансовых ресурсов, выраженная в процентах к этому объему.

Каждый источник финансовых ресурсов имеет свою цену. В этих условиях цену активов определяют по формуле:

$$ЦА = Ц_{.}хУ,$$

где ЦА - цена активов, %; Ц. - цена /'-го источника, %; У. - удельный вес г-го источника в их общей сумме, %.

Если, например, цена активов определена на уровне 10% их стоимости, то величина платы за активы стоимостью в 1 млн руб. составит 100 000 руб.

Чистая прибыль центра определяется вычитанием из прибыли от обычной деятельности суммы налога на прибыль. К полученному остатку прибавляют чрезвычайные доходы и вычитают чрезвычайные расходы.

Пример расчета ЭДС за 2001 и 2002 гг. приведен в табл. 23.6.

Таблица 23.6 **РАСЧЕТ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ДОБАВЛЕННОЙ СТОИМОСТИ, МЛН РУБ.**

№ п/п	*Показатели*	*Годы*		
		2000	*2001*	2002
1	*2*	*3*	*4*	5
1	Прибыль (П)	200	225	250
2	Налог на прибыль	48	54	60
3	Чистая прибыль (ЧП) (п. 1 - п. 2)	152	171	190
4	Плата за активы	100	106	110
5	Экономическая прибыль (ЭП) (п. 3 - п. 4)	52	65	80
6	Экономическая добавленная стоимость (ЭДС) (п. 5 гр. 4 -- п .5 гр. 3; п. 5 гр. 5 - п. 5 гр. 4)		13	15

Показатель ЭДС показывает прирост стоимости акционерного капитала за отчетный период.

При оценке бизнес-единиц по этому показателю менеджеры заинтересованы как в увеличении прибыши, так и в снижении стоимости активов в своей бизнес-единице.

Следует отметить, что при расчете показателя ЭДС в расчет нужно принимать лишь те активы, которые действительно контролируются менеджерами бизнес-единиц. В связи с этим в состав активов бизнес-единиц не следует включать деловую репутацию и организационные расходы нематериальных активов, стоимость административного здания компании, финансовые вложения компании, если управление ими осуществляется централизованно, и т.п.

23.5. Трансфертные цены

Трансфертной называется цена, по которой центр ответственности передает свою продукцию (работу, услуги) другим центрам ответственности внутри организации или продает продукцию (работы, услуги) на сторону (другой организации).

Трансфертные цены применяются в центрах прибыли и центрах инвестиций, а иногда - и в центрах затрат.

Если продукция (работы, услуги) центров ответственности потребляется целиком внутри организации, то трансфертная цена является чисто учетной и не оказывает влияния на финансовое положение организации. В этом случае трансфертная цена служит средством объективной оценки деятельности центров ответственности.

В том случае, когда центры ответственности имеют право самостоятельно выходить на внешний рынок со своей продукцией, выбирать покупателей, определять объемы продаж и цены на свою продукцию, трансфертная цена становится важным самостоятельным показателем, оказывающим существенное влияние на финансовое положение организации.

В настоящее время используют три основных метода определения величины трансфертных цен:

- на основе рыночных цен;
- на основе затрат;
- договорные трансфертные цены.

При наличии соответствующих условий предпочтение отдается первому методу, поскольку рыночные цены являются достаточно объективными, дают возможность оценивать деятельность центров ответственности на основе финансовых результатов.

Применение ***рыночных цен*** в качестве трансфертных возможно при следующих условиях:

- достаточно высокая степень децентрализации управления, при которой центры ответственности обладают полномочиями продавать и покупать продукцию, как в своей организации, так и на стороне;
- наличие устойчивых рыночных цен на продукцию, работы, услуги центров ответственности. На практике рыночные цены подвер-

гаются частым колебаниям по различным причинам, в том числе по причине установления различными поставщиками разных цен на одинаковые товары.

Затратные трансфертные цены устанавливаются на основе:

- переменных затрат;
- полных затрат;
- полных затрат плюс прибыль.

Решение о выборе соответствующей затратной трансфертной цены обычно принимается высшим руководством организации из-за возможных разногласий у центров ответственности.

Следует иметь в виду, что при использовании в качестве цены переменных затрат цены не возмещают постоянные затраты и не предусматривают получение прибыли. В связи с этим цены на основе переменных затрат неприемлемы для центров прибыли и центров инвестиций - они могут использоваться только в центрах затрат.

Цены на основе полных затрат не предусматривают также получение прибыли, поэтому применяются только в центрах затрат.

Трансфертные цены на основе полных затрат плюс прибыль, предусматривающие получение прибыли, могут использоваться во всех центрах ответственности.

При определении затратных трансфертных цен за основу принимают нормативные (стандартные) затраты. Если цены устанавливать на основе фактических затрат, то у продающего продукцию центра ответственности снижаются стимулы снижения фактических затрат.

При установлении рыночных и затратных трансфертных цен между покупателями и продавцами часто возникают разногласия. В этих условиях цены можно установить ***на основе переговоров*** между ними. Кроме того, установление цен на основе переговоров целесообразно осуществлять по ряду других причин (например, продающему центру ответственности выгодно установить цены на продукцию ниже рыночных для сохранения своего бизнеса и завоевания нового рынка). Договорные трансфертные цены часто используют транснациональные корпорации во внутрифирменном обмене с целью уменьшения налоговых и таможенных выплат.

Переговоры о величине трансфертных цен нередко не дают положительного результата, особенно в тех случаях, когда продавец и покупатель технологически связаны между собой и не могут выбирать себе делового партнера. В этих условиях целесообразно использовать арбитражный суд для решения споров по трансфертным ценам.

23.6. Вопросы и задания

1. Что такое центр ответственности?
2. При каких условиях центры ответственности могут функционировать эффективно?
3. Каковы отличия центра затрат от центра прибыли и центра инвестиций?
4. Назовите основные принципы составления отчетности по центрам затрат.
5. По каким показателям прибыли составляют отчеты центры прибыли?
6. Каково содержание отчета о маржинальном доходе?
7. Назовите основной показатель, применяемый для оценки деятельности центров инвестиции. Как он исчисляется?
8. Дайте определение трансфертной цены.
9. Какие методы используют для определения трансфертных цен? Какова их сущность?
10. Назовите достоинства рыночных трансфертных цен.
11. В каких центрах ответственности применяют трансфертные цены, исчисляемые на основе переменных и полных затрат?
12. В каких условиях применяют договорные трансфертные цены?
13. Каков порядок расчета прибыли от обычной деятельности?
14. Каким образом исчисляется показатель чистой прибыли организации?
15. Каков порядок расчета прибыли от продаж?
16. Каков порядок расчета показателя остаточной прибыли?
17. Каков порядок расчета показателя экономической добавленной стоимости?

Глава 24
Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

24.1. Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции

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

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

Проектом Методических рекомендаций (41) рекомендуются простой (попроцессный), попередельный и позаказный методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. Кроме того, организации могут применять нормативный метод калькулирования себестоимости продукции и метод директ-костинг (сокращенной себестоимости продукции). Особенности каждого метода будут рассмотрены в последующих пунктах данной главы.

24.2. Понятие и объекты калькулирования себестоимости продукции

Калькулирование *— это исчисление себестоимости произведенной продукции, выполненных работ и оказанных услуг.*

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость:

- всего выпуска продукции, выполненных работ и оказанных услуг;
- отдельных видов продукции, работ, услуг, основного и вспомогательного производства, а также обслуживающих производств и хозяйств;
- полуфабрикатов, используемых для последующей переработки или продажи;

- продукции, работ, услуг отдельных подразделений;
- незавершенного производства.

Указанные показатели себестоимости используются для составления отчета о прибылях и убытках, управления себестоимостью продукции, определения цен на продукцию (работы, услуги), а также результатов деятельности организации и ее отдельных подразделений и т.п.

Различают плановую, сметную, нормативную и отчетную (фактическую) калькуляции.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из прогрессивных норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства. Эти нормы расходов являются средними для планируемого периода. Разновидностью плановой являются ***сметные калькуляции,*** которые составляются на разовое изделие или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляются на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном -этапе его работы. При стабильных ценах на используемые ресурсы текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года, наоборот, ниже. Именно поэтому и нормативная себестоимость продукции в начале года, как правило, выше плановой, а в конце года - ниже.

Отчетные (фактические) калькуляции составляются по данным бухгалтерского учета о фактических затратах на производство продукции и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ. В фактическую себестоимость продукции включают и непланируемые непроизводительные расходы.

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

Для каждого объекта калькулирования необходимо правильно выбрать калькуляционную единицу, в качестве которой применяют:

- натуральные единицы (тонны, штуки, метры и др.);
- условно-натуральные единицы, исчисляемые с помощью коэффициентов (тысяча условных банок консервов, спирт 100%-ной крепости и др.);

- стоимостные единицы (затраты на рубль проданной продукции на 1000 руб. стоимости запасных частей и т.п.);
- трудовые единицы (один нормо-час, одна нормо-смена).

Калькуляционные единицы могут не совпадать с учетной натуральной единицей (на перерабатывающих организациях, например, учетной единицей является 1 кг продукции, а калькуляционной единицей - 1 т или 1 ц).

Применение укрупненных калькуляционных единиц упрощает составление плановых и отчетных калькуляций.

24.3. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции

В процессе калькулирования исчисляют себестоимость всей продукции, ее отдельных видов и единиц отдельных видов.

При исчислении себестоимости отдельных видов продукции (работ, услуг) используют способы прямого расчета, суммирования затрат, нормативный, исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат, пропорционального распределения затрат, комбинированный способ.

Способ прямого расчета: деление учтенных по статьям калькуляции затрат на количество единиц выпущенной продукции. Этот способ самый простой и точный. Применяется в тех производствах, где выпускается один вид продукции. Его можно использовать также при производстве нескольких видов продукции, если можно осуществлять раздельный учет затрат по каждому виду продукции.

Способ прямого расчета применяют, как правило, при попроцесс-ном методе учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Способ суммирования затрат: себестоимость единицы продукции определяют суммированием затрат по отдельным стадиям процесса ее производства или отдельным частям изделия.

Например, себестоимость турбины определяют суммированием затрат по каждому технологическому комплексу ее производства.

Нормативный способ: отдельные виды затрат на производство учитывают по текущим нормам, предусмотренным нормативными калькуляциями; обособленно ведут оперативный учет отклонений фактических затрат от текущих норм с указанием места возникновения отклонений, причин и виновников их образования; учитывают изменения, вносимые в текущие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяют влияние этих изменений на себестоимость продукции; фактическая себестоимость продукции (Зф) определяется алгебраическим сложением

суммы затрат по текущим нормам (Зн) с величиной отклонений от норм (О) и величиной изменений норм (И):

$$Зф = Зн \pm О \pm И.$$

Нормативный способ калькулирования себестоимости продукции применяют, как правило, в отраслях обрабатывающей промышленности с массовым и серийным производством разнообразной и сложной продукции.

Способ исключения стоимости попутной продукции из общей суммы затрат на производство. В Производствах с комплексной переработкой исходного сырья в едином технологическом процессе вырабатывается несколько видов продукции и, как правило, образуются отходы. Такие производства наблюдаются в химической, горной, нефтеперерабатывающей, пищевой промышленности, цветной металлургии, животноводстве и других отраслях.

Для исчисления себестоимости полученных в процессе переработки сырья продуктов они классифицируются на основную, попутную продукцию и отходы.

Основными признаками классификации продукции на основную и попутную целесообразно считать целевое назначение продуктов переработки исходного сырья и материалов, общественную значимость этих продуктов и их стоимость, определяемую в значительной мере тем, какая часть исходного сырья и материалов войдет в состав вырабатываемых продуктов.

С учетом этих признаков под ***основной*** продукцией следует понимать продукцию, высокие потребительские качества которой определяют основную цель переработки исходного сырья и материалов и включающую в себя большую часть его стоимости. ***Попутная*** продукция - это продукция, вырабатывающаяся из исходного сырья и материалов вместе с основной продукцией, но отличающаяся от нее целевым назначением, потребительскими качествами и включающая в себя меньшую (по сравнению с основной продукцией) часть стоимости исходного сырья и материалов.

Отходы производства - это остатки исходного сырья и материалов, имеющие сравнительно невысокую общественную полезность, дальнейшая переработка которых в основном производстве организации невозможна или экономически нецелесообразна.

В качестве примера классификации продуктов, полученных от переработки исходного сырья, может служить продукция от убоя скота в жировом производстве: основной продукцией является мясо на костях, попутной продукцией — субпродукты, жир топленый, шкуры и кишечные фабрикаты, отходами - содержимое желудочно-кишечного тракта животных.

Классификация продукции, полученной из исходного сырья и материалов, на основную, попутную продукцию и отходы содержится

в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции.

При способе исключения стоимости попутной продукции себестоимость основной продукции определяют вычитанием из общей суммы затрат стоимости попутной продукции, оцениваемой по установленным ценам.

Способ пропорционального распределения затрат: распределение затрат на производство между видами продукции пропорционально какому-либо базису (объему производства отдельных видов продукции в натуральных показателях, стоимости произведенной продукции по ценам продажи и т.п.). Более детально данный способ будет рассмотрен в п. 24.4.

Комбинированный способ предполагает использование различных способов исчисления себестоимости продукции. Особенно широко используется в комплексных производствах.

24.4. Особенности калькулирования себестоимости продукции в комплексных производствах

Основной особенностью совместно производимой продукции является невозможность ее идентификации до достижения определенной точки в процессе производства, которая называется точкой разделения. При этом разделение исходного сырья на отдельные продукты может осуществляться одновременно или в разные периоды.

До точки разделения возникают ***общие расходы,*** состоящие из стоимости перерабатываемого сырья и расходов по его переработке. После точки разделения полученные продукты могут считаться готовой продукцией (например, мясо на костях) или же подвергаться дальнейшей переработке (субпродукты, жир-сырец, кишечное сырье, и др.). В последнем случае затраты на последующую обработку относят на отдельные виды основных и попутных продуктов.

При выработке основных и попутных продуктов возникает необходимость распределения общих расходов между отдельными видами продукции. С этой целью используют способы пропорционального распределения затрат на основе:

- натуральных показателей;
- стоимостных показателей.

Способы распределения общих расходов на основе натуральных показателей .

В данной группе способов самым простым является ***способ распределения общих расходов пропорционально объему производства различных продуктов.***

При данном способе (табл. 24.1) общие расходы (60 000 руб.) делят на общее количество произведенных продуктов (1000 кг) и полученную себестоимость единицы продукции по каждому виду продукции (60 руб.) умножают на ее количество.

Таблица 24.1

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ РАСХОДОВ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО ОБЪЕМУ ПРОИЗВОДСТВА

Виды *продукции*	*Количество, кг*	*Общие затраты, руб.*	*Себестоимость единицы продукции, руб.*
А	500	30000	60
Б	300	1.8 000	60
В	200	12000	60
ИТОГО:	1000	60000	60

Применение данного способа основано на предположении, что все выработанные продукты имеют одинаковую себестоимость и цену продажи. Если цены продажи отдельных видов продукции будут различными, это может привести к различной рентабельности, а иногда и убыточности отдельных видов совместно произведенной продукции.

Кроме того, данный способ распределения общих расходов можно применить лишь при производстве продукции, измеряемой в одних и тех же единицах. В отношении продуктов, представляющих собой твердые вещества, жидкости, газы и т.п., найти общую основу измерения их количества довольно сложно. Указанные особенности ограничивают возможности применения данного способа распределения общих расходов.

Коэффициентный способ распределения общих расходов (табл. 24.2) применяется в комплексных производствах, когда из исходного сырья вырабатывается несколько видов основной продукции.

Для распределения общих затрат между видами продукции осуществляют следующие процедуры:

- каждому виду продукции присваивают коэффициент пересчета в приведенную единицу;
- количество каждого вида продукции умножают на установленные коэффициенты пересчета;

  определяют общее количество приведенных единиц (суммированием их количества по каждому виду продукции);
- общие затраты делят на общее количество приведенных единиц и исчисляют себестоимость одной приведенной единицы;
- себестоимость приведенной единицы умножают на количество приведенных единиц по каждому виду продукции (см. табл. 24.2).

Таблица 24.2

КОЭФФИЦИЕНТНЫЙ СПОСОБ РАСПРЕДЕЛЕНИЯ ОБЩИХ РАСХОДОВ

Говядина	*Коли-чество в натуре, т*	*Коэффициент перерасчета*	*Количество приведенных единиц (гр. 2* х *гр. 3)*	Общие *затраты, тыс. руб.*	*Себестоимость единицы продукции, тыс. руб. (гр. 5 : гр. 3)*
1	*2*	3	4	*5*	6
I категории	610	1,0	610	30500	50
II категории	300	0,6	180	9000	30
Тощая	20	0,5	10	500	25
ИТОГО:	930	X	800	40000	X

В данной таблице общие затраты (40 000 руб.) делят на общее количество приведенных единиц (800), себестоимость приведенной единицы (50 000 руб.) умножают на количество приведенных единиц по каждому виду продукции (610, 180, 10).

Коэффициенты пересчета по отдельным видам продукции устанавливают с учетом особенностей их производства, норм выхода отдельных продуктов из единицы сырья, совокупных потребительских свойств, соотношения затрат на обработку, цен продажи, физико-химических свойств получаемых продуктов и других признаков.

Способы распределения общих расходов на основе стоимостных показателей

Способ распределения общих затрат пропорционально стоимости продукции по ценам реализации (см. табл. 24.3): общие затраты распределяют между видами выработанной продукции пропорционально их стоимости по ценам продажи.

Таблица 24.3

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩИХ ЗАТРАТ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО СТОИМОСТИ ПРОДУКЦИИ

Виды *продукции*	*Стоимость продукции по ценам продажи, руб.*	*Удельный вес в совокупной продаже, %*	*Общие затраты, руб.*
А	50000	50	30 000
Б	30000	30	18000
В	20000	20	12000
ИТОГО:	100000	100	60000

По данным приведенной таблицы общие затраты (60 000 руб.) распределены между продуктами А, Б и В пропорционально их стоимости по ценам продажи (50 000 руб., 30 000 руб. и 20 000 руб.). Прибыль по указанным видам продукции составит соответственно 20 000 руб. (50 000 - 30 000), 12 000 руб. (30 000-18 000) и 8000 руб. (20 000 -

• 12 000), а рентабельность по отношению к стоимости продукции по ценам продажи - 40% (20 000 руб. : 50 000 руб. х 100%; 12 000 руб. : : 30 000 руб. х 100%; 8000 руб.: 20 000 руб. х 100%).

Способ распределения общих затрат пропорционально себестоимости полуфабрикатов в точке разделения (табл. 24.4) применяют в тех случаях, когда полученные в точке разделения полуфабрикаты подвергаются дополнительной обработке.

Для распределения общих расходов между видами вырабатываемой продукции при данном методе осуществляют следующие расчеты:

- определяют стоимость каждого вида конечной продукции по ценам продажи (гр. 2);
- по каждому виду продукции указывают последующие (после точки разделения) затраты по их обработке (гр. 3);
- вычитанием из стоимости продукции по ценам продажи последующих затрат по обработке определяют стоимость каждого вида полуфабрикатов (гр. 4);
- определяют удельный вес каждого вида полуфабрикатов (гр. 5);
- распределяют общие расходы по видам полуфабрикатов пропорционально их удельному весу в общей совокупности (гр. 6).

Таблица 24.4

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩИХ РАСХОДОВ ПРОПОРЦИОНАЛЬНО СЕБЕСТОИМОСТИ ПОЛУФАБРИКАТОВ

Виды продукции	*Стоимость продукции по ценам продажи, руб.*	*Последующие затраты, руб.*	*Стоимость полуфабрикатов* (гр. 2-*гр.3)*	Удельный вес *полуфабрикатов, %*	*Общие расходы, руб.*	*Прибыль, руб. (гр.4-* гр.б)	*Рентабельность, % (гр. 7:гр. 2* xfOO)
1	2	3	4	*5*	6	7	8
А	50000	9000	41000	51	30600	10400	20,8
Б	30000	6000	24000	30	18000	6000	20,0
В	20000	5000	15000	19	11400	3600	18,0
ИТОГО:	100 000	20000	80000	100	60000	20000	20,0

При использовании данного способа распределения общих расходов рентабельность совместно полученных продуктов может быть различной.

Для обеспечения одинаковой рентабельности продуктов, полученных в едином процессе, используют ***способ распределения общих расходов на основе постоянной доли прибыли в объеме продажи.***

При данном способе для распределения общих расходов осуществляют следующие расчеты:

- определяют стоимость каждого вида продукции по ценам продажи;
- исчисляют сумму прибыли по каждому виду продукции, исходя из установленного для всех продуктов одинакового уровня рентабельности;
- вычитанием из стоимости продуктов по ценам продажи сумм прибыли определяют себестоимость каждого вида продукции;
- вычитанием из показателей себестоимости последующих затрат рассчитывают общие расходы по видам продукции (см. табл. 24.5).

Таблица 24.5

РАСПРЕДЕЛЕНИЕ ОБЩИХ РАСХОДОВ НА ОСНОВЕ ПОСТОЯННОЙ ДОЛИ ПРИБЫЛИ В ОБЪЕМЕ ПРОДАЖИ

Показатели	Видь; *продукции*			*Итого*
	А	*Б*	*В*	
1 . Стоимость продукции по ценам продажи, руб.	50000	30000	20000	100 000
2. Сумма прибыли (при 20%-ной рентабельности)	10000	6000	4000	20000
3. Себестоимость продукции (п. 1 - п. 2)	40000	24000	16000	80000
4. Последующие затраты	9000	6000	5000	20000
5. Общие затраты (п. 3-п. 4)	31 000	18000	11 000	60000

После распределения общих затрат между основной и попутной продукцией себестоимость основной продукции определяют суммированием последующих и общих затрат. Себестоимость единицы определяют делением совокупных затрат на количество единиц продукции. Таким же образом определяют и себестоимость отдельных видов попутных продуктов.

24.5. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяется в организациях со следующими признаками производственного процесса:

- массовый характер производства одного или нескольких видов продукции;
- краткий период технологического процесса;
- незавершенное производство отсутствует или незначительно.

К таким организациям следует отнести организации добывающих отраслей (угледобывающей, нефтедобывающей и др.) промышленности, строительных материалов, электро- и теплостанции и др. Широко применяется попроцессный метод в энергетических хозяйствах вспомогательных производств.

При попроцессном методе затраты учитываются по установленным статьям калькуляции по всему производственному процессу или по отдельным стадиям процесса производства. По окончании отчетного периода совокупные затраты по производственному процессу делят на количество единиц выпущенной продукции и исчисляют себестоимость одной калькуляционной единицы.

В зависимости от количества наименований выпускаемой продукции и наличия незавершенного производства различают три варианта начисления себестоимости единицы продукции.

Первый вариант (самый простой) применяется в основном производстве тех организаций, где вырабатывается один вид продукции и отсутствует незавершенное производство - организациях угольной и горнорудной промышленности, при производстве строительных материалов, в энергетических хозяйствах вспомогательных производств и др. Себестоимость единицы продукции в указанных производствах определяют делением суммы затрат по производственному процессу на количество единиц выпущенной продукции.

В угольной промышленности, например, затраты по добыче и продаже угля, учтенные по всем стадиям технологического процесса (подготовительная выработка, выемка угля, погрузка в вагоны, транспортировка, порододоработка, сортировка и обогащение угля) делят на количество тонн добытого угля и определяют себестоимость 1 т. В электросиловом хозяйстве вспомогательных производств затраты по нему делят на количество выработанной электроэнергии и определяют себестоимость 1 кВт-ч.

Второй вариант применяют в тех производствах, где вырабатывается несколько видов продукции и отсутствует незавершенное производство - на электростанциях, где одновременно вырабатывается электро- и тепловая энергия, в организациях нефтедобывающей промышленности (добываются нефть и газ) и др.

При одновременной выработке или добыче различных видов продукции затраты, относящиеся к определенному виду продукции, учитывают по этим видам продукции. Общие для всех видов продукции расходы распределяют между видами продукции установленными в организации способами.

Например, при добыче нефти и газа затраты по амортизации скважин, на текущий ремонт подземного оборудования, увеличение отдачи пластов, деэмульсию, перекачку и хранение нефти, стоимость потребленной электроэнергии относят на нефть, а расходы на сбор и транспортировку газа — на газ. Все остальные расходы по добыче нефти и газа распределяют между ними пропорционально массе валовой добычи нефти и газа.

Третий вариант исчисления себестоимости единицы продукции применяется в производствах с достаточно длительным периодом процесса производства, имеющих поэтому незавершенное производство на конец отчетного периода (организациях лесозаготовительной, торфяной отраслей промышленности и др.).

Остатки незавершенного производства на начало и конец отчетного периода оценивают установленным в организации способом (как правило, по нормативной себестоимости). Затем затраты отчетного периода корректируют на стоимость незавершенного производства на начало и конец отчетного периода и делят скорректированную сумму затрат на количество единиц выработанной продукции.

В некоторых организациях незавершенное производство пересчитывают по установленным коэффициентам в готовую продукцию. Себестоимость единицы продукции в этом случае определяют делением суммы затрат отчетного месяца на количество приведенных единиц.

24.6. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод применяют в производствах с комплексным использованием сырья, а также в отраслях промышленности с массовым и крупносерийным производством, где обрабатываемое сырье и материалы проходят последовательно несколько фаз обработки (переделов). Под переделом понимают совокупность технологических операций по выработке промежуточного продукта (полуфабриката) или готовой продукции (на последнем переделе).

В черной металлургии переделами являются выплавка чугуна (доменный цех), выплавка стали (сталеплавильный цех), прокат (прокатный цех); в текстильной промышленности - выработка пряжи, изготовление ткани и ее крашение.

Попередельный метод широко применяют также в деревообрабатывающей, химической, целлюлозно-бумажной и ряде других отраслей промышленности.

При данном методе затраты на производство учитывают не только по видам продукции и статьям калькуляции, но и по переделам.

При комплексном использовании сырья или полуфабрикатов вырабатываемую продукцию различных сортов и марок переводят в условный сорт с помощью системы коэффициентов. При изготовлении

из одного и того же вида сырья нескольких продуктов выделяют основной продукт; остальные рассматривают как попутные и оценивают по установленным ценам. Стоимость оцененной попутной продукции вычитают из общей суммы затрат на производство, а оставшиеся затраты относят на себестоимость основного продукта.

Различают бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты по-передельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

При первом варианте, как уже отмечалось, ограничиваются учетом затрат по каждому переделу. В бухгалтерских записях движение полуфабрикатов не отражается. Их движение от одного передела к другому бухгалтерия контролирует по данным оперативного учета движения полуфабрикатов в натуральном выражении, который ведут в цехах. В соответствии с таким порядком учета затрат себестоимость полуфабрикатов после каждого передела не определяют, а исчисляют лишь себестоимость готового продукта.

При втором варианте движение полуфабрикатов из цеха в цех оформляют бухгалтерскими записями и калькулируют себестоимость полуфабрикатов после каждого передела, что позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивать более действенный контроль за себестоимостью продукции.

При попередельном методе используют важнейшие элементы нормативного метода - систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм. В первичной документации и оперативной отчетности фактический расход сырья, материалов, полуфабрикатов, энергии необходимо сопоставлять с нормативным. Это позволяет осуществлять ежедневный контроль за затратами на производство, вскрывать причины отклонений от норм, выявлять резервы снижения себестоимости продукции.

24.7. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции

Данный метод используется в индивидуальных и мелкосерийных производствах (строительстве, производстве турбин, блюмингов, самолетов и т.п.), а также применяется во вспомогательных производствах, особенно на ремонтных работах.

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является ***отдельный производственный заказ,*** т.е. изделие, мелкие серии одинаковых изделий или ремонтные, монтажные и экспериментальные работы. При изготовлении крупных изделий с длительным про-

цессом производства заказы выдают не на изделие в целом, а на его агрегаты, узлы, представляющие собой законченные конструкции.

Заказы открывают в плановом отделе на основании договоров с заказчиками или по заявкам структурных подразделений организации. В заказе указывают изделия или работы, которые подлежат выполнению, их объем, сроки исполнения, исполнителей и плановую себестоимость. Каждому заказу присваивается порядковый номер (шифр заказа).

Для учета затрат на каждый заказ открывают отдельный аналитический счет с указанием шифра заказа. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведут на основании первичных документов по учету выработки, расходу материалов, в которых обязательно указывают соответствующий шифр заказа. Косвенные расходы распределяют между отдельными заказами условно по принятым в данном производстве или данной отрасли способам.

При этом методе учета затрат и калькулирования себестоимости продукции все затраты считаются незавершенным производством вплоть до окончания заказа. Отчетную калькуляцию составляют только после выполнения заказа; время ее составления не совпадает со временем составления периодической отчетности.

Частичное выполнение заказов оценивается по плановой себестоимости данного заказа или по фактической себестоимости ранее выполненных заказов с учетом изменений в их конструкции, технологии, условиях производства. В обоих случаях допускается условность оценки частичного выпуска заказа и незавершенного производства.

Законченные работы по заказу оформляют документами на приемку произведенной продукции или выполненных работ (актами, ведомостями и др.).

В индивидуальных производствах себестоимость произведенной продукции определяют суммированием затрат по статьям калькуляции. В мелкосерийном производстве фактическую себестоимость единицы продукции исчисляют делением общей суммы затрат на количество выработанных изделий.

По окончании заказа фактические затраты по каждой статье калькуляции сравнивают *с* плановыми, выявляют отклонения и выясняют причины и виновников отклонений для принятия решений относительно снижения себестоимости продукции (работ, услуг) на будущие периоды.

Последующий (после выполнения заказа) контроль за затратами при позаказном методе не всегда дает должный эффект. Поэтому главной задачей при позаказном методе является повышение оперативности контроля за прямыми затратами, что возможно при внедрении основных элементов нормативного метода учета затрат (учета затрат по нормам и отклонений от норм) по всем операциям и работам осуществляемых заказов.

24.8. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции

Данный метод основан на использовании нормативного способа калькулирования себестоимости продукции, который рассмотрен в п. 24.3.

Для использования нормативного метода учета затрат и калькулирования себестоимости продукции необходимо:

- составлять нормативные калькуляции по каждому виду продукции (работ, услуг);
- учитывать изменения, вносимые в текущие нормы затрат;
- выявлять отклонения фактических затрат от нормативных и определять причины и виновников этих отклонений;
- производить пересчет остатков незавершенного производства;
- исчислять фактическую себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) прибавлением к нормативным затратам отклонений фактических затрат от норм и изменений, вносимых в нормы затрат.

Нормативные калькуляции в управленческом учете имеют многоцелевое назначение. В планировании они используются для расчетов плановой себестоимости продукции, сметы затрат на производство, определения цен продажи на продукцию, трансфертных цен, смет затрат по центрам ответственности. В учете нормативные калькуляции необходимы для оценки незавершенного производства и брака продукции, контроля за себестоимостью продукции,, исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом.

Количество и структура нормативных калькуляций зависят от сложности технологического процесса производства и уровня организации производства.

В массовых и крупносерийных производствах нормативные калькуляции составляются по деталям, узлам, цеховым машинокомплек-там, полуфабрикатам, процессам сборки сборочных единиц, по изделиям; во вспомогательных производствах - по заказам на технологическое оснащение, изготовление типовых инструментов, на единицы ремонтной сложности, энергоносителей, транспортных работ, на группы запасных частей и др.

Для составления нормативных калькуляций организация должна использовать соответствующую нормативную базу (нормативные документы технической подготовки производства, нормативы расхода производственных ресурсов, вспомогательную нормативную документацию).

Учет изменений норм. Разработанные нормы утверждаются руководителем организации или уполномоченными им лицами. На ос-

нове распорядительных документов соответствующие службы выписывают ***извещения об изменении норм*** и передают их в цеха, в отдел снабжения и экономические службы.

В извещениях указывают нормы до и после изменения, основания для внесения изменений, дату введения новых норм, шифры структурных подразделений, использующих измененные нормы, шифры изделий, по которым изменены нормы, и др. С изменениями, оказывающими влияние на оплату труда рабочих (норм времени и расценок), рабочие должны быть ознакомлены до введения новых норм.

Учет отклонений от норм, т.е. разницы между фактическими и нормативными затратами. По содержанию отклонения делят на отрицательные (перерасход) и положительные (экономия).

Отрицательные отклонения возникают при нарушении технологического процесса производства продукции, недостатков в организации и управлении производством (при порче сырья и материалов, наличии брака, при сверхурочных работах и т.п.).

Положительные отклонения, как правило, являются следствием мер, направленных на повышение эффективности производства (при рациональном использовании отходов, устранении брака, совершенствовании технологии производства и т.п.). Положительные отклонения могут возникать при использовании заниженных норм, и этот недостаток устраняется их изменением в сторону повышения.

Для учета отклонений от норм используют способы документирования, инвентарный (для учета отклонений по прямым переменным затратам) и расчетный (как правило, для учета отклонений по косвенным переменным расходам).

Аналитический учет отклонений от норм осуществляется по местам возникновения затрат, причинам, видам выпускаемой продукции, статьям калькуляции.

Пересчет остатков незавершенного производства. Остатки незавершенного производства на конец предыдущего месяца являются остатками незавершенного производства на начало месяца. На конец предыдущего месяца незавершенное производство было оценено исходя из норм, действующих в прошлом месяце.

При изменении норм на отчетный месяц возникает необходимость переоценки незавершенного производства на начало месяца, исходя из норм, установленных на отчетный месяц. Такая переоценка осуществляется двумя способами: прямого пересчета всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм и укрупненного пересчета по калькуляционным статьям на величину изменений норм.

При *пересчете всех объектов незавершенного производства на величину изменений норм* стоимостные показатели незавершенного

производства по деталям, узлам, полуфабрикатам и другим объектам незавершенного производства умножают на величину изменений норм в процентах. Этот способ переоценки незавершенного производства позволяет получить достаточно достоверные данные, но отличается трудоемкостью.

При *укрупненном пересчете по калькуляционным статьям на величину изменения норм* остатки незавершенного производства по каждой калькуляционной статье умножают на исчисленный процент изменений (табл. 24.7).

Таблица 24.7

ВЕДОМОСТЬ ПЕРЕСЧЕТА ОСТАТКОВ НЕЗАВЕРШЕННОГО ПРОИЗВОДСТВА НА 1 ОКТЯБРЯ 200_ Г., РУБ.

Наименование статьи	*Незавершенное производство на начало*	*Текущие нормы*		Изменение *норм, в% (гр. 4 : гр.3)*	*Незавершенное производство на начало месяца после пересчета (гр. 2 х гр.3)*	*Величина изменений норм (гр.* 6- *гр.2)*
		На 01. 08	*На 01.09*			
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*
Материалы и т.д.	10000	10	9,5	95	9500	-500

Второй способ переоценки незавершенного производства менее трудоемок, чем первый, поэтому он находит большее применение.

При незначительных объемах незавершенного производства и не слишком существенных изменениях норм организации не пересчитывают незавершенное производство. Изменения норм по незавершенному производству и выявленные отклонения от норм относят на товарный выпуск продукции.

Для *исчисления фактической себестоимости отдельных видов продукции* при нормативном методе используют *ведомости сводного учета затрат на производство* (табл. 24.8).

Остатки незавершенного производства на начало месяца (гр. 2) в данную ведомость переносят из ведомости предыдущего месяца; отклонения по изменениям норм (гр. 3) - из ведомости пересчета остатков незавершенного производства (см. табл. 24.7). Остаток незавершенного производства на конец месяца (гр. 12) определяется по данным инвентаризации или оперативного учета и норм затрат, действующих в отчетном месяце.

Затраты, приходящиеся на брак (гр. 6), исчисляют по документам о браке и исходя из действующих в отчетном месяце норм; недостат-

ки или излишки, выявленные при инвентаризации незавершенного производства (гр. 7), также оценивают исходя из действующих в отчетном месяце норм. Порядок расчета показателей по остальным графам таблицы показан в таблице.

На основе показателей ведомостей сводного учета затрат организации составляют отчетные калькуляции по всей продукции в целом и по отдельным видам. Формы калькуляционных расчетов, количество составляемых калькуляции зависит в основном от производственных особенностей организаций.

24.9. Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции (метод директ-костинг)

Метод директ-костинг (себестоимость по прямым затратам), как уже упоминалось, впервые возник в Германии (в 30-е гг. XX вв.). В первые годы применения этого метода производственная себестоимость продукции исчислялась только по прямым переменным затратам; в дальнейшим - не только по прямым, но и по косвенным переменным расходам.

Применительно к России сущность метода директ-костинг заключается в том, что сокращенная или неполная производственная себестоимость продукции исчисляется только по переменным и условие переменным затратам.

Прямые переменные расходы сразу учитываются на счетах учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции (20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», *29* «Обслуживающие производства и хозяйства»).

Условно-переменные расходы в течение месяца учитываются на счете 25 «Общепроизводственные расходы» и по окончании месяца списываются на счета учета прямых переменных затрат (20, 23, 29).

Постоянные расходы учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы», с которого по окончании месяца их списывают на счет 90 «Продажи». Это означает, что общехозяйственные расходы в производственную себестоимость продукции не включаются.

При исчислении сокращенной себестоимости продукции используют показатели маржинального и остаточного дохода (прибыли от производства).

Маржинальный доход определяют вычитанием из выручки от продажи продукции или стоимости произведенной продукции суммы переменных затрат.

Показатель *остаточного* дохода или прибыли от производства исчисляют вычитанием из маржинального дохода постоянных затрат.

Таблица 24.8

ВЕДОМОСТЬ СВОДНОГО УЧЕТА ЗАТРАТ ЗА МЕСЯЦ ПО ПРОДУКЦИИ

Статьи *затрат*	*Незавершенное производство на начало месяца*		*Затраты за отчет-*		*Затраты на брак по текущим нормам*	*Недостачи (-) излишки (+) незавершенного производства по текущим нормам*	*Списано затрат на выпуск продукции*				.
	по текущим нормам	по *изменениям норм*	*но теку-щим нормам*	по *отклонениям от норм*			*по текущим нормам (гр.2 + гр. 4 + гр.6±гр. 7 -гр. 12)*	по отклонениям от *норм* (гр.5)	по *изменениям норм (гр. 3)*	*фактическая себестоимость (гр.* 8 ± гр. 9 ± гр. 70)	§ 1 Э ,. lilt II 1 1 J> о. ш 8 С I
1	*2*	*3*	*4*	*5*	*6*	*7*	*8*	*9*	*10*	*11*	12
Материалы	10000	-500	100000	+1000	*700*	—	98300	+ 1000	-500	98800	11000
Заработная плата производственных рабочих	5000	-300	50000	-500	400	—	49600	-500	-300	48800	5000
и т.д.											
ИТОГО:	20000	-1000	200000	+800	2000	—	193000	+800	-1000	192800	25000

Пример расчета показателей маржинального и остаточного дохода.

	тыс. руб.
Стоимость 1000 ед. продукции по ценам продажи (В)	1000
Переменные затраты (ПЗ^	600
Маржинальный доход (М)	400
Постоянные затраты ($ПЗ_2$)	150
Остаточный доход (прибыль от производства) (П)	250

Приведенный расчет можно принимать в качестве отчета по прибыли от производства. Такие отчеты целесообразно составлять по организациям в целом, ее структурным подразделениям, видам продукции и др.

Показатели маржинального дохода и прибыли от производства имеют важное значение для управления себестоимостью продукции. Они показывают зависимость этих показателей от цен на продукцию, структуры выпускаемой продукции, величины переменных и постоянных затрат.

На основе анализа взаимосвязи «затраты - объем - прибыль» определяют критическую точку объема производства в единицах продукции или стоимости продукции.

Например, критическую точку объема производства в единицах продукции (Х) определяют по формуле:

$$X = ПЗ_2:(Ц-ПЗ_1),$$

где Ц - цена единицы продукции; $ПЗ_1$ — переменные затраты на единицу продукции.

При цене единицы продукции в 1000 руб. и переменных затратах на единицу продукции в 600 руб.

$$X = 150\ 000 \text{ руб.}: (1000 \text{ руб.} - 600 \text{ руб.}) = 375 \text{ ед.}$$

Кроме того, на основе данных, получаемых при методе директ-костинг, обосновывают оптимальный объем производства продукции, целесообразность принятия отдельных заказов, цены на новую продукцию и др.

Наряду с отмеченными достоинствами методу директ-костинг свойственны некоторые недостатки. Исчисление и использование показателей сокращенной производственной себестоимости отдельных видов продукции и всей продукции в целом вызывает последствия, изложенные в п. 19.2.

Следует отметить, что состав статей рассмотренного выше отчета по прибыли от производства при методе директ-костинг в значительной мере соответствует составу статей Отчета о прибылях и убытках (ф. № 2 квартальной и годовой бухгалтерской отчетности): выручка от продажи, себестоимость проданной продукции, валовая прибыль, коммерческие расходы, управленческие расходы, прибыль от продаж.

Показатели валовой прибыли, себестоимости проданной продукции, управленческих расходов ф. № 2 соответствуют статьям маржинального дохода, переменных и постоянных затрат отчета о прибыли от производства.

Различие состоит лишь в показателях «прибыль (убыток) от продаж» и «прибыль от производства», поскольку первый показатель исчисляется с учетом, а второй - без учета расходов на продажу.

Использование данных по счетам 25 и 26 для калькулирования себестоимости продукции по методу директ-костинг дает не совсем точные результаты. Для исчисления более точных показателей себестоимости продукции по данному методу необходимо из состава общепроизводственных расходов выделить реальные переменные косвенные расходы и присоединить их к прямым переменным расходам для определения совокупных переменных затрат.

Для получения данных о косвенных переменных расходах, учитываемых по счету 25 «Общепроизводственные расходы», целесообразно открыть к этому счету два субсчета:

25-1 «Общепроизводственные переменные расходы»;

25-2 «Общепроизводственные постоянные расходы».

На первом субсчете следует учитывать основную часть расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования (сумма амортизации по основным средствам, начисляемая в зависимости от объема продукции (работ), стоимость потребленного топлива, всех видов энергии, смазочных материалов, расходы по текущему ремонту оборудования и транспортных средств, внутризаводскому перемещению грузов и др.).

На втором субсчете учитывают ту часть расходов по содержанию и эксплуатации машин и оборудования, которая не зависит от объема производства (суммы амортизации по основным средствам, начисляемые способами, не связанными с объемом производства, часть прочих расходов и др.), а также все остальные расходы по обслуживанию, организации и управлению структурным подразделением организации.

Конкретный перечень расходов, учитываемых на первом и втором субсчетах счета 25, определяется с учетом всех специфических особенностей деятельности структурных подразделений и организации в целом.

По окончании месяца общепроизводственные переменные расходы следует списывать на счета учета прямых затрат, а общепроизводственные постоянные расходы - на счет 90 «Продажи».

Следует отметить, что во многих западных странах метод директ-костинг не рекомендуется использовать для составления финансовой отчетности и налогообложения. Он применяется именно в управленческом учете для осуществления контроля, экономического анализа и принятия управленческих решений.

24.10. Вопросы и задания

1. Изложите понятие метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции.

2. Назовите виды калькуляций.

3. Укажите объекты калькулирования себестоимости продукции.

4. Какие калькуляционные единицы изменяются в управленческом учете?

5. Назовите способы исчисления себестоимости продукции отдельных видов продукции.

6. Назовите основные признаки классификации продукции на основную и попутную.

7. Что такое отходы производства?

8. Какова сущность способа распределения общих расходов между видами продукции на основе натуральных показателей?

9. Изложите сущность нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

10. Назовите основные причины изменения текущих норм затрат.

11. Какими документами оформляется учет отклонений от норм затрат?

12. Укажите отличие нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции от системы «стандарт-кост».

13. Укажите отрасли, в которых особенно широко применяется позаказный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

14. Укажите основные отличия полуфабрикатного и бесполуфаб-рикатного вариантов попередельного метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

15. Изложите сущность метода учета затрат и калькулирования сокращенной себестоимости продукции, его преимущества и недостатки.

16. Что такое точка разделения в комплексных производствах?

Глава 25
Учетная политика организации для целей управленческого учета

25.1. Понятие и формирование учетной политики

Применительно к управленческому учету учетная политика организации - это принятая ею совокупность способов ведения учета и составления отчетности.

К способам ведения управленческого учета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы регистров учета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика организации формируется работником, на которого возложена ответственность за организацию и ведение управленческого учета, и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- выбранные организацией варианты учета и оценки объектов учета;
- рабочий план счетов управленческого учета;
- форма первичных документов и учетных регистров, используемых в управленческом учете;
- формы отчетов центров затрат и центров ответственности;
- перечень центров затрат и центров ответственности;
- методы калькулирования себестоимости продукции для соответствующих центров затрат и центров ответственности;
- трансфертные цены;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации управленческого учета.

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

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

25.2. Выбор вариантов учета и оценки объектов учета

По основным средствам

Основные элементы учетной политики:

- выбор способов начисления амортизации по основным средствам;
- определение сроков полезного использования объектов;
- определение объектов основных средств, стоимость которых не погашается;
- определение порядка списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции.

При выборе способа начисления амортизации по основным средствам нужно учитывать, что в настоящее время используются различные подходы к порядку амортизационных отчислений по амортизируемым активам в финансовом и налоговом учете. Вместе с тем общим для этих видов учета является линейный способ начисления амортизации. Поэтому данный способ в первую очередь следует рекомендовать для использования в финансовом, управленческом и налоговом учете.

Сроки полезного использования объектов основных средств и перечень объектов, стоимость которых не погашается, устанавливаются организацией исходя из конкретных условий функционирования объектов основных средств и финансовой стратегии организации. Основой для принятия решений по данному вопросу могут быть ПБУ 6/01 «Учет основных средств» и Постановление Правительства Российской Федерации «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы» от 01.01.2002 г. № 1.

Порядок списания затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции целесообразно определять с учетом варианта, принятого в учетной политике финансового учета.

По *нематериальным активам* элементами учетной политики являются:

- способы начисления амортизации по отдельным группам нематериальных активов;
- сроки полезного использования нематериальных активов.

При выборе способа начисления амортизации для соответствующей группы нематериальных активов следует использовать следующие нормативные документы:

- ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»;
- НК РФ ПФ (глава 25);
- МСФО № 38 «Нематериальные активы».

В соответствии с ПБУ 14/2000 амортизационные отчисления по нематериальным активам осуществляются одним из следующих спо-

собов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка; способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ, услуг).

НК РФ предусматривает возможность использования линейного и нелинейного методов начисления амортизации по нематериальным активам.

МСФО № 38 (п. 89) рекомендует использовать следующие методы начисления амортизации:

- метод равномерного начисления;
- метод уменьшаемого остатка;
- метод единиц продукции.

Согласно ПБУ 14/2000 срок полезного использования нематериальных активов определяется организацией при принятии объекта к бухгалтерскому учету, исходя из ожидаемого срока использования объекта, срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов, 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 объекта, нормы амортизационных отчислений устанавливаются в расчете на 20 лет. Срок полезного использования нематериальных активов не может превышать срок деятельности организации.

В соответствии с МСФО № 38 срок полезной службы нематериальных активов может составлять более 20 лет (п. 11). В п. 84 МСФО № 38 указывается, что «срок полезной службы нематериального актива может быть очень большим, но всегда имеющим предел».

По ***материально-производственным запасам*** основным элементом учетной политики является выбор способа (метода) оценки израсходованных МПЗ. ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» и НК РФ разрешают отражать в учете израсходованные материальные ресурсы (сырье, материалы, топливо и др.), используя методы оценки запасов по:

- себестоимости каждой единицы;
- средней себестоимости, определяемой по окончании каждого месяца по однородным видам материальных ресурсов или по отдельным видам ресурсов;
- себестоимости первых по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ФИФО);
- себестоимости последних по времени закупок партий материальных ресурсов (метод ЛИФО).
- В международной практике помимо вышеназванных используют следующие способы (методы):
- ХИФО;

- ЛОФО;
- перманентной переоценки;
- по твердым ценам;
- по ценам концерна;
- по ценам приобретения;
- по ценам дня;
- по учетным ценам.

При выборе варианта оценки израсходованных материалов следует принимать во внимание уровень инфляции, финансовое состояние организации, политику ценообразования и налогообложения, а также условия реализации продукции.

По покупным товарам элементом учетной политики является выбор метода их оценки, при котором целесообразно за основу принять соответствующие положения финансового или налогового учета.

В соответствии с п. 6 и 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, могут включаться:

- в стоимость приобретенных товаров;
- в состав расходов на продажу.
- Организации розничной торговли могут оценивать товары (п. 13 ПБУ 5/01) по:
- продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок);
- стоимости приобретения.
- Налоговым кодексом (ст. 268) предусмотрена оценка приобретенных товаров одним из следующих методов:
- по методу ФИФО;
- по методу ЛИФО;
- по средней стоимости;
- по стоимости единицы товара.

По ***учету затрат на производство*** **и** выпуска продукции элементами учетной политики являются:

- определение центров затрат;
- установление контролируемых расходов по каждому центру затрат;
- выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат;
- выбор способа группировки затрат и списания затрат;
- выбор перечня статей калькуляции;
- выбор способа оценки незавершенного производства;
- выбор способа оценки готовой и Отгруженной продукции;
- выбор трансфертных цен;
- выбор варианта сводного учета затрат на производство;
- определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов;

- выбор способов распределения косвенных расходов между объектами учета и калькулирования;
- выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции.

Определение центров затрат зависит от организационных, технологических и ряда других особенностей организации, а также целей управленческого учета. При установлении перечня центров затрат должно быть обеспечено оптимальное соотношение затрат на ведение учета с эффектом осуществления контроля по каждому центру затрат.

Установление контролируемых расходов по каждому центру затрат зависит от уровня управления затратами (первого, второго и последующих уровней) и времени осуществления расходов. Перечень контролируемых расходов по каждому центру затрат указывают в формах смет затрат на производство и отчетов по центрам затрат.

Выбор ответственных за расходы по каждому центру затрат зависит от принятой системы управления затратами и уровня соответствующих центров затрат. В центрах затрат первого уровня управления затратами ответственность за них обычно возлагается на исполнителей соответствующих работ. На уровне организационных единиц ответственными за расходы обычно признаются руководители этих единиц (бригад, участков, отделений и т.п.).

Выбор способа группировки затрат и списания затрат на производство. В настоящее время в учетной практике России применяются два основных способа группировки и списания затрат на производство:

- деление затрат на основные и накладные и исчисление полной производственной себестоимости продукции;
- деление затрат на переменные, условно-переменные и постоян
ные и исчисление неполной производственной себестоимости
продукции.

г

Наряду с указанными двумя .способами в управленческом учете можно использовать третий способ - деление затрат на переменные и постоянные и исчисление себестоимости на основе переменных зат
рат (вариант системы директ-костинг).

Преимущества и недостатки указанных способов группировки затрат рассмотрены в п. 19.2.

Выбор перечня статей калькуляции. При установлении перечня статей калькуляции необходимо учитывать отраслевые особенности организации, ее организационную структуру, необходимость обеспечения сопоставимости статей калькуляции в планировании и учете и ряд других особенностей.

Для промышленных организаций за основу целесообразно принять статьи калькуляций, установленные Основными положениями по

планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (п. 11.5).

Выбор способа оценки незавершенного производства. Незавершенное производство в массовом и серийном производстве целесообразно оценивать способами, принятыми в финансовом учете (п. 19.2).

Выбор способа оценки готовой и отгруженной продукции. Готовая продукция и товары отгруженные могут отражаться в управленческом учете, как правило, аналогично вариантам, принятым в финансовом учете (п. 19.2).

Выбор трансфертных цен. Трансфертные цены устанавливаются на основе:

- рыночных цен;
- затрат;
- договоров.

При использовании второго метода для определения трансфертных цен указывают конкретную основу затратной трансфертной цены:

- переменные затраты;
- полные затраты;
- полные затраты плюс прибыль.

Выбор варианта сводного учета затрат на производство. Сводный учет затрат на производство организуется по бесполуфабрикат-ному или полуфабрикатному вариантам.

Полуфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство позволяет выявлять себестоимость полуфабрикатов на различных стадиях его обработки и тем самым обеспечивает более действенный контроль за процессом формирования себестоимости продукции.

На практике нередко применяется смешанный или частично по-луфабрикатный вариант сводного учета затрат на производство, при котором часть полуфабрикатов отражается в учете, а на последующих стадиях учет ведется по бесполуфабрикатному варианту.

Определение порядка и сроков погашения расходов будущих периодов. Порядок и сроки погашения расходов будущих периодов зависят прежде всего от вида этих расходов. Например, расходы на подготовку и освоение производства списываются на текущие затраты в течение нескольких лет. Расходы на приобретение лицензий списываются на затраты в течение срока их действия. Расходы по ремонту основных средств, учтенные в начале года, могут списываться в течение года равномерно по месяцам или пропорционально объему продукции по месяцам.

Выбор способов распределения косвенных расходов между объектами учета и калькулирования зависит от технологических, организационных и ряда других особенностей организаций и должен быть

направлен на обеспечение более точного исчисления себестоимости отдельных видов продукции, работ, услуг.

Выбор методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции. При решении вопроса о выборе методов учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции нужно принимать во внимание технологические, организационные, отраслевые и другие особенности производства продукции.

25.3. Выбор техники, формы и организации управленческого учета

Разработка рабочего плана счетов. Планом счетов бухгалтерского учета 2000 г. предусмотрена возможность формирования расходов по обычным видам деятельности на счетах:

- 20-29;
- 20- 39.

При использовании счетов 20-39 счета 30-39 рекомендуется применять для учета расходов по элементам затрат.

Для целей управленческого учета организации могут вводить новые синтетические счета, используя свободные коды счетов.

На основе системы субсчетов, предусмотренной утвержденным Планом счетов и Инструкцией по применению Плана счетов, организации определяют перечень используемых субсчетов, при необходимости объединяя, исключая или добавляя новые субсчета, а также их кодовые обозначения.

Выбор форм управленческого учета. Организации самостоятельно выбирают или разрабатывают форму управленческого учета, под которой понимают перечень применяемых учетных регистров, их построение, последовательность и способы записи в них.

Организация управленческого учета. Организация самостоятельно выбирает организационное построение службы, занимающейся управленческим учетом.

Система внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля. Организации самостоятельно разрабатывают систему внутрипроизводственного учета, функционирования и контроля, исходя из особенностей функционирования и требований управления производством и реализацией продукции.

25.4. Вопросы и задания

1. Дайте определение учетной политики применительно к управленческому учету.

2. Кем формируется учетная политика организации для целей управленческого учета?

3. Кто утверждает учетную политику организации?

4. Назовите основные элементы учетной политики по основным средствам и нематериальным активам.

5. Какой способ оценки израсходованных материалов обеспечивает получение более высокой прибыли?

6. Назовите основные элементы учетной политики по учету затрат на производство и выпуску продукции.

7. Какие последствия возникают при изменении порядка списания общехозяйственных расходов?

8. Назовите способы оценки незавершенного производства.

9. На какой основе устанавливаются трансфертные цены?

10. Могут ли применяться в организации одновременно следующие методы учета затрат на производстве - нормативный, позаказ-ный, простой?

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бухгалтерский учет: Учебник / А.С. Бакаев, П.С. Безруких, Н.Д. Вруб-левский и др. / Под ред. П.С. Безруких. - 4-е изд. перераб. и доп. -М: Бухгалтерский учет, 2002.
2. Бухгалтерский учет: Учебник для вузов / Под ред. проф. Ю.А. Бабаева. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2002.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: Пер. с англ. / Под ред. С.А. Табалиной. - М.: Аудит; ЮНИТИ, 1994.
4. Калькуляция себестоимости продукции в промышленности / Под ред. В.А. Белобородовой.- 2-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 1989.
5. Керимов В.А. Бухгалтерский учет на производственных предприятиях: Учебник. - М.: Издательский Дом «Дашков и К°», 2001.
6. Комментарии к новому Плану счетов бухгалтерского учета / А.С. Бакаев, Л.Г. Макарова, Е.А. Мизиковский и др. / Под ред. А.С. Бакаева. - М.: ИПБ-БИНФА, 2001.
7. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет: Учебн. пособие. - 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2002.
8. Кондраков Н.П. Самоучитель по бухгалтерскому учету. - 3-е изд. перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М,' 2002.
9. Краснова Л.П., Шалашова Н.Т., Ярцева Н.М. Бухгалтерский учет: Учебник. - М.: Юристъ, 2001.
10. Международные стандарты финансовой отчетности. Издание на рус. яз. - М.: Аскери-Асса, 1998.
11. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэл. Принципы бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 1993.
12. Палий В.Ф., Палий В.В. Финансовый учет: Учебн. пособие. -2-е изд., перераб. и доп. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.
13. Управленческий учет: Учебн. пособие / Под ред. А.Д. Шереме-та. - 2-е изд., испр. - М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2001.
14. Управленческий учет / Под ред. В. Палия и Р. Ван дер Виля. -М.: ИНФРА-М, 1997.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Утвержден приказом
Министерства финансов
Российской Федерации
от 31 октября 2000 г. № 94н

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций

Наименование счета	*Номер счета*	*Номер и наименование субсчета*
1	*2*	*3*
Раздел I. Внеоборотные активы		
Основные средства	01	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	
Доходные вложения в материальные ценности	03	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	
	06	
Оборудование к установке	07	
Вложения во внеоборотные активы	08	1. Приобретение земельных участков 2. Приобретение объектов природопользования 3. Строительство объектов основных средств 4. Приобретение объектов основных средств 5. Приобретение нематериальных активов. 6. Перевод молодняка животных в основное стадо 7. Приобретение взрослых животных
Обложенные налоговые активы	09	

Продолжение

1	2	*3*
Раздел II. Производственные запасы		
Материалы	10	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 1 1 . Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	
	12	
	13	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	
	17	
	18	
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	1 . Налог на добавленную стоимость при приобретении основных средств 2. Налог на добавленную стоимость по приобретенным нематериальным активам 3. Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам
Раздел III. Затраты на производство		
Основное производство	20	
Полуфабрикаты собственного производства	21	
	22	
Вспомогательные производства	23	
	24	

Продолжение

1	2	*3*
Общепроизводственные расходы	25	
Общехозяйственные расходы	26	
	27	
Брак в производстве	28	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	
	30	
	31	
	32	
	33	
	34	
	35	
	36	
	37	
	38	
	39	
Раздел IV. Готовая продукция и товары		
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	
Товары	41	1 . Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожняя 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	
Готовая продукция	43	
Расходы на продажу	44	
Товары отгруженные	45	
Выполненные этапы по незавершенным работам	46	
	47	
	48	
	49	
Раздел V. Денежные средства		
Касса	50	1 . Касса организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы
Расчетные счета	51	
Валютные счета	52	
	53	
	54	••
Специальные счета в банках	55	1 . Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	56	

Продолжение

1	2	3
Переводы в пути	57	
Финансовые вложения	58	1 . Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение финансовых вложений	59	
Раздел VI. Расчеты		
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	
	61	
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	
Резервы по сомнительным долгам	63	
	64	
	65	
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию и обеспечению	69	1 . Расчеты по социальному страхованию 2. Расчеты по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	
Расчеты с подотчетными лицами	71	
	72	
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	1 . Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
	74 __,	
Расчеты с учредителями	75	1 . Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	1 . Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам

Продолжение

1	2	*3*
Отложенные налоговые обязательства	77	
	78	
Внутрихозяйственные расчеты	79	1 . Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления имуществом
Раздел VII. Капитал		
Уставный капитал	80	
Собственные акции (доли)	81	
Резервный капитал	82	
Добавочный капитал	83	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	
	85	
Целевое финансирование	86	По видам финансирования
	87	
	88	
	89	
Раздел VIII. Финансовые		результаты
Продажи	90	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль/убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 9. Сальдо прочих доходов и расходов
	92	
	93	
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	
	95	
Резервы предстоящих расходов	96	По видам резервов
Расходы будущих периодов	97	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошлые годы

Продолжение

1	*2*	*3*
s		4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	
Забалансовые счета		
Арендованные основные средства	001	
Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение	002	
Материалы, принятые в переработку	003	
Товары, принятые на комиссию	004	
Оборудование, принятое для монтажа	005	
Бланки строгой отчетности	006	
Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов	007	
Обеспечения обязательств и платежей полученные	008	
Обеспечения обязательств и платежей выданные	009	
Износ основных средств	010	
Основные средства, сданные в аренду	011	

ОГЛАВЛЕНИЕ

РАЗДЕЛ I. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА..... 3

Глава 1. Сущность и содержание бухгалтерского учета..... 3

1.1. Понятие о хозяйственном учете, его виды, учетные измерители..... 3

1.2. Определение и основные задачи бухгалтерского учета 6

1.3. Пользователи бухгалтерской информации 7

1.4. Основные правила (принципы) бухгалтерского учета 8

1.5. Международные бухгалтерские принципы 12

1.6. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности в России 14

1.7. Основные нормативные документы, определяющие методологические основы, порядок организации и ведения бухгалтерского учета в организациях Российской Федерации..... 16

1.8. Вопросы и задания..... 20

Глава 2. Предмет и метод бухгалтерского учета 21

2.1. Предметы и объекты бухгалтерского учета..... 21

2.2. Классификация имущества организации по составу и функциональной роли..... 22

2.3. Классификация имущества по источникам образования и целевому назначению 24

2.4. Метод бухгалтерского учета и его элементы..... 25

2.5. Документирование хозяйственных операций..... 28

2.6. Инвентаризация имущества и финансовых обязательств 33

2.7. Оценка имущества и обязательств 38

2.8. Вопросы и задания..... 39

Глава 3. Бухгалтерский баланс, счета и двойная запись..... 40

3.1. Содержание и строение бухгалтерского баланса..... 40

3.2. Влияние хозяйственных операций на баланс..... 42

3.3. Счета и двойная запись 44

3.4. Синтетический и аналитический учет 52

3.5. Оборотные ведомости 55

3.6. План счетов бухгалтерского учета..... 57

3.7. Классификация счетов бухгалтерского учета..... 59

3.8. Вопросы и задания..... 63

Глава 4. Техника, формы и организация бухгалтерского учета 64
4.1. Учетные регистры, их классификация и способы записи в них 64
4.2. Способы исправления ошибок в учетных регистрах 65
4.3. Формы бухгалтерского учета 67
4.4. Организация бухгалтерского учета 75
4.5. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера..... 80
4.6. Вопросы и задания..... 81
РАЗДЕЛ II. ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ 83
Глава 5. Учет собственного капитала 83
5.1. Учет уставного (складочного) капитала (фонда)..... 83
5.2. Учет собственных акций (долей), выкупленных обществом..... 86
5.3. Особенности учета расчетов по выделенному имуществу и распределению доходов на унитарных предприятиях..... 86
5.4. Особенности учета капитала и прибыли (убытка) в товариществах и кооперативах 88
5.5. Учет резервного капитала 90
5.6. Учет добавочного капитала..... 91
5.7. Учет нераспределенной прибыли и непокрытого убытка..... 92
5.8. Учет целевого финансирования..... 93
5.9. Раскрытие информации о капитале в бухгалтерской отчетности 95
5.10. Задание: записать корреспонденции счетов по учету операций движения собственного капитала организации 96
5.11. Вопросы и задания..... 98
Глава 6. Учет долгосрочных инвестиций 99
6.1. Понятие, классификация и оценка долгосрочных инвестиций 99
6.2. Организация учета долгосрочных инвестиций 99
6.3. Учет затрат по строительству объектов 102
6.4. Учет приобретения основных средств..... 105
6.5. Учет прочих капитальных затрат 105
6.6. Учет затрат по модернизации и реконструкции объектов..... 106
6.7. Учет затрат по формированию основного стада продуктивного и рабочего скота..... 107
6.8. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (НИОКР)..... 108
6.9. Учет налога на добавленную стоимость по поступившим основным средствам и нематериальным активам..... НО

6.10. Раскрытие информации о вложениях во внеоборотные активы в бухгалтерской отчетности 112
6.11. Задание: записать корреспонденции счета по учету долгосрочных инвестиций 112
6.12. Вопросы и задания..... 114
Глава 7. Учет основных средств 115
7.1. Понятие и классификация основных средств 115
7.2. Оценка и переоценка основных средств..... 117
7.3. Документальное оформление движения основных средств 119
7.4. Аналитический учет основных средств..... 121
7.5. Синтетический учет наличия и движения основных средств.. 123
7.6. Учет амортизации основных средств..... 126
7.7. Учет ремонта основных средств 131
7.8. Особенности учета арендованных основных средств..... 133
7.9. Учет лизинговых операций..... 136
7.10. Учет доходных вложений в материальные ценности 139
7.11. Инвентаризация основных средств 140
7.12. Раскрытие информации об основных средствах в бухгалтерской отчетности 142
7.13. Задание: записать корреспонденции счетов по учету основных средств..... 143
7.14. Вопросы и задания..... 145
Глава 8. Учет нематериальных активов..... 147
8.1. Понятие, классификация и оценка нематериальных активов..... 147
8.2. Документальное оформление движения нематериальных активов 149
8.3. Синтетический и аналитический учет поступления и создания нематериальных активов..... 150
8.4. Учет амортизации нематериальных активов..... 153
8.5. Раскытие информации о нематериальных активах в бухгалтерской отчетности 154
8.6. Задание: записать корреспонденции счетов по опрациям движения нематериальных активов..... 155
8.7. Вопросы и задания..... 157
Глава 9. Учет материально-производственных запасов..... 158
9.1. Материально-производственные запасы, их классификация..... 158
9.2. Оценка материально-производственных запасов 160
9.3. Документальное оформление поступления и расхода материальных запасов 164

9.4. Учет производственных запасов на складах и в бухгалтерии..... 169
9.5. Синтетический учет материально-производственных запасов..... 173
9.6. Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов..... 180
9.7. Учет материалов в пути и неотфактурированных поставок 181
9.8. Учет животных на выращивании и откорме..... 181
9.9. Учет специального имущества (специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды)..... 184
9.10. Учет формирования резервов под снижение стоимости материальных ценностей..... 190
9.11. Налоги по хозяйственным операциям движения материально-производственных запасов..... 191
9.12. Инвентаризация материально-производственных запасов 193
9.13. Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности 194
9.14. Задание: записать корреспонденции счетов по учету материально-производственных запасов..... 195
9.15. Вопросы и задания..... 197

Глава 10. Учет трупа и его оплаты 198

10.1. Виды, формы и системы оплаты труда, порядок ее начисления 198
10.2. Документы по учету личного состава, труда и его оплаты 204
10.3. Документальное оформление работ и выплата по договорам гражданско-правового характера 211
10.4. Синтетический учет расчетов по оплате труда 212
10.5. Учет удержаний из заработной платы..... 215
10.6. Учет расчетов по социальному страхованию и обеспечению..... 218
10.7. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям начисления заработной платы, других выплат и удержаниям из начисленных выплат..... 220
10.8. Вопросы и задания..... 222

Глава 11. Классификация расходов и затрат. Учет расходов по элементам затрат..... 223

11.1. Понятия «затраты», «расходы», «издержки» 223
11.2. Классификация расходов организации 225
11.3. Признание расходов в бухгалтерском учете 227
11.4. Направления классификации затрат на производство и продажу продукции. Понятие себестоимости продукции... 228

11.5. Классификация затрат для исчисления себестоимости продукции 229
11.6. Классификация затрат для принятия решений..... 235
11.7. Классификация затрат для осуществления контроля и регулирования 238
11.8. Основные принципы организации учета затрат на производство..... 239
.11.9. Объекты учета затрат на производство 242
11.10. Учет расходов по элементам затрат..... 243
11.11. Учет нормируемых расходов для целей налогообложения .. 246
11.12. Раскрытие информации в бухгалтерской отчетности..... 248
11.13. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета затрат на производство продукции..... 249
11.14. Вопросы и задания..... 251
Глава 12. Учет готовой продукции и товаров..... 253
12.1. Понятие готовой продукции, работ, услуг. Оценка готовой продукции 253
12.2. Документальное оформление движения готовой продукции..... 255
12.3. Учет выпуска продукции по фактической себестоимости..... 256
12.4. Особенности учета выпуска продукции при использовании счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» 257
12.5. Учет готовой продукции в местах хранения (на складе) и в бухгалтерии..... 258
12.6. Учет и оценка отгруженной продукции..... 259
12.7. Особенности учета продукции (работ, услуг) при использовании счета 46 «Выполненные этапы по незавершенным работам» 260
12.8. Учет товаров..... 261
12.9. Особенности применения счета 42 «Торговая наценка»..... 264
12.10. Формирование и учет резервов под снижение стоимости товаров 265
12.11. Учет расходов на продажу..... 266
12.12. Инвентаризация готовой продукции и товаров..... 269
12.13. Раскрытие информации о готовой и отгруженной продукции, товарах и расходах на продаже в бухгалтерской отчетности 270
12.14. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета годовой продукции и ее отгрузке 272
12.15. Вопросы и задания..... 273
Глава 13. Учет денежных средств..... 274
13.1. Учет кассовых операций и денежных документов 274

13.2. Учет операций по расчетным счетам..... 280
13.3. Особенности учета операций по валютным счетам 282
13.4. Учет денежных средств, находящихся на специальных счетах 284
13.5. Учет переводов в пути..... 285
13.6. Оценка активов, обязательств и операций организаций в иностранной валюте 286
13.7. Учет курсовых разниц 288
13.8. Учет операций по обязательной продаже валютной выручки..... 289
13.9. Учет операций по покупке и свободной продаже иностранной валюты 290
13.10. Раскрытие информации о движении денежных средств в бухгалтерской отчетности 293
13.11. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета денежных средств 294
13.12. Вопросы и задания..... 296
Глава 14. Учет финансовых вложений 297
14.1. Понятие и классификация финансовых вложений 297
14.2. Оценка финансовых вложений 298
14.3. Учет доходов и расходов по финансовым вложениям..... 301
14.4. Обесценение финансовых вложений и создание резерва под обесценение..... 302
14.5. Учет вкладов в уставные капиталы других организаций..... 303
14.6. Учет финансовых вложений в ценные бумаги 305
14.7. Учет финансовых вложений в займы..... 313
14.8. Учет операций, связанных с осуществлением договора простого товарищества..... 315
14.9. Учет финансовых векселей 319
14.10. Аналитический учет финансовых вложениях 319
14.11. Инвентаризация финансовых вложений 320
14.12. Раскрытие информации о финансовых вложениях в бухгалтерской отчетности 321
14.13. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям финансовых вложений..... 322
14.14. Вопросы и задания..... 324
Глава 15. Учет расходов..... 326
15.1. Безналичные формы расчетов 326
15.2. Понятие дебиторской и кредиторской задолженности. Сроки расчетов и исковой давности..... 334
15.3. Учет расходов с покупателями и заказчиками 335

15.4. Учет расходов с поставщиками и подрядчиками..... 336
15.5. Учет расходов с использованием векселей..... 339
15.6. Учет расходов по посредническим операциям 342
15.7. Особенности учета импортных операций 343
15.8. Понятие суммовых разниц и их отражение в учете покупателя и продавца..... 345
15.9. Учет резервов по сомнительным долгам..... 346
15.10. Учет кредитов и займов..... 347
15.11. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам..... 351
15.12. Учет расчетов с учредителями и акционерами 362
15.13. Учет расчетов с разными дебиторами и кредиторами 363
15.14. Учет расчетов с подотчетными лицами 365
15.15. Учет расчетов с персоналом по прочим операциям 366
15.16. Учет операций по доверительному управлению имуществом..... 367
15.17. Учет расчетов с дочерними и зависимыми организациями..... 370
15.18. Учет внутрихозяйственных расчетов..... 370
15.19. Инвентаризация дебиторской и кредиторской задолженности и отражение ее результатов в учете 372
15.20. Раскрытие информации о расчетах в бухгалтерской отчетности 372
15.21. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета расчетов 373
15.22. Вопросы и задания..... 375
Глава 16. Учет финансовых результатов 377
16.1. Понятие и классификация доходов организации 377
16.2. Признание доходов 378
16.3. Учет продажи продукции (работ, услуг), связанных с обычными видами деятельности 379
16.4. Особенности учета экспортных операций..... 383
16.5. Учет операционных и внереализационных доходов и расходов 385
16.6. Учет недостач и потерь от порчи ценностей 389
16.7. Учет резервов предстоящих расходов..... 391
16.8. Учет расходов будущих периодов 392
16.9. Учет доходов будущих периодов 393
16.10. Учет прибыли и убытков..... 394
16.11. Раскрытие информации о доходах в бухгалтерской отчетности 397

16.12. Задание: записать корреспонденции счетов по операциям учета финансовых результатов 398
16.13. Вопросы и задания..... 399

Глава 17. Бухгалтерская отчетность организации 401
17.1. Понятие, состав бухгалтерской отчетности и общие требования к ней 401
17.2. Требования к информации, формируемой в бухгалтерской отчетности 404
17.3. Порядок составления бухгалтерских отчетов 406
17.4. Содержание бухгалтерского баланса и правила оценки его статей 407
17.5. Содержание отчетов о прибылях и убытках и изменениях капитала, приложения к бухгалтерскому балансу, отчета о целевом использовании полученных средств и пояснительной записки к годовому отчету..... 410
17.6. Порядок и сроки представления бухгалтерской отчетности . 414
17.7. Публичность бухгалтерской отчетности..... 415
17.8. Понятие о консолидированной бухгалтерской отчетности.... 418
17.9. Содержание и назначение ПБУ 12/2000 «Информация по сегментам..... 419
17.10. Содержание ПБУ 7/98 «События после отчетной даты» 423
17.11. Назначение и сфера применения ПБУ 11/2000 «Информация об аффилированных лицах» 425
17.12. Бухгалтерская отчетность в условиях инфляции 426
17.13. Вопросы и задания..... 432

Глава 18. Условные факты хозяйственной деятельности и объекты забалансового учета 433
18.1. Определение условных фактбв хозяйственной деятельности и их последствия 433
18.2. Оценка последствий условных фактов 434
18.3. Отражение последствий условных фактов в бухгалтерской отчетности организаций 436
18.4. Раскрытие информации о последствиях условных фактов в бухгалтерской отчетности 438
18.5. Учет отдельных операций на забалансовых счетах..... 439
18.6. Вопросы и задания..... 443

Глава 19. Учетная политика организации 444
19.1. Понятие и формирование учетной политики 444
19.2. Выбор способов ведения бухгалтерского учета (вариантов учета и оценки объектов учета)..... 447
19.3. Выбор техники, формы и организации бухгалтерского учета..... 463

19.4. Раскрытие учетной политики..... 464
19.5. Вопросы и задания..... 465
Глава 20. Учет на малом предприятии..... 466
20.1. Критерии отнесения предприятия к категории малых предприятий..... 466
20.2. Особенности ведения бухгалтерского учета на малых предприятиях..... 467
20.3. Упрощенная система налогообложения для малых предприятий..... 473
20.4. Налоговый учет при упрощенной системе налогообложения..... 476
20.5. Вопросы и задания..... 479
РАЗДЕЛ III. УПРАВЛЕНЧЕСКИЙ УЧЕТ..... 480
Глава 21. Сущность, задачи и организация управленческого учета..... 480
21.1. Необходимость выделения управленческого учета в самостоятельную подсистему 480
21.2. Управленческий учет в информационной системе организации..... 481
21.3. Сущность и задачи управленческого учета 482
21.4. Сравнительная характеристика финансового и управленческого учета..... 484
21.5. Организация управленческого учета..... 489
21.6. Вопросы и задания..... 493
Глава 22. Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции..... 494
22.1. Учет затрат и калькулирование в системе управления себестоимостью продукции. Задачи учета затрат на производство..... 494
22.2. Учет затрат на производство продукции по статьям калькуляции 495
22.3. Учет непроизводительных затрат и потерь 510
22.4. Учет и инвентаризация незавершенного производства 513
22.5. Учет полуфабрикатов собственного производства и их оценка..... 515
22.6. Учет затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, работ и услуг вспомогательных производств..... 516
22.7. Сводный учет затрат на производство 517
22.8. Особенности учета затрат в торговых организациях..... 521
22.9. Учет затрат на содержание объектов непроизводственной сферы..... 523
22.10. Вопросы и задания..... 525

Глава 23. Учет затрат по центрам ответственности 526
23.1. Понятие центров ответственности, их классификация 526
23.2. Учет по центрам затрат 528
23.3. Учет и отчетность по центрам прибыли..... 532
23.4. Отчет центра инвестиций..... 538
23.5. Трансфертные цены..... 543
23.6. Вопросы и задания..... 545
Глава 24. Методы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции 546
24.1. Понятие метода учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции..... 546
24.2. Понятие и объекты калькулирования себестоимости продукции 546
24.3. Способы исчисления себестоимости отдельных видов продукции 548
24.4. Особенности калькулирования себестоимости продукции в комплексных производствах 550
24.5. Попроцессный (простой) метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции..... 554
24.6. Попередельный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции..... 556
24.7. Позаказный метод учета затрат и калькулирования себестоимости продукции..... 557
24.8. Нормативный метод калькулирования себестоимости продукции 559
24.9. Метод калькулирования сокращенной себестоимости продукции (метод директ-костинг)..... 562
24.10. Вопросы и задания..... 566
Глава 25. Учетная политика организации для целей управленческого учета..... 567
25.1. Понятие и формирование учетной политики 567
25.2. Выбор вариантов учета и оценки объектов учета..... 568
25.3. Выбор техники, формы и организации управленческого учета..... 573
25.4. Вопросы и задания..... 573
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ 575
ПРИЛОЖЕНИЕ..... 576

Автор учебника Кондраков Николай Петрович - доктор экономических наук, профессор, директор и заведующий кафедрой Центра эккаунтинга и аудита Высшей школы международного бизнеса Академии народного хозяйства при Правительстве Российской Федерации.

После окончания Саратовского экономического института, а затем аспирантуры и докторантуры экономичекого факультета МГУ им. М.В. Ломоносова более 40 лет занимается педагогической и научной деятельностью в области бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и аудита.

Н.П. Кондраков является членом Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации, членом Методологического совета по бухгалтерскому учету Министерства финансов, членом Правления Ассоциации бухгалтеров и аудиторов «Содружество», членом Президиума Совета по профессиональному образованию Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России. Он автор более 20 книг по бухгалтерскому и управленческому учету, аудиту и анализу хозяйственной деятельности предприятий мясной и молочной промышленности, учебного пособия по бухгалтерскому учету (4 издания),, самоучителя по бухгалтерскому учету (3 издания) и др.

АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА при ПРАВИТЕЛЬСТВЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ВЫСШАЯ ШКОЛА МЕЖДУНАРОДНОГО БИЗНЕСА

совместно с Министерством финансов РФ, Институтом профессиональных бухгалтеров России и ПНК РФ

предлагает Качественную подготовку и аттестацию профессиональных АУДИТОРОВ, БУХГАЛТЕРОВ и НАЛОГОВЫХ КОНСУЛЬТАНТОВ взамен, аттестат МФ РФ, ИПБ России и Палаты налоговых Консультантов)

Директор Центра аудита - д.э.н., профессор Н.П. КондраКов

Центр проводит практические Курсы:

О Подготовка и аттестация аудиторов (аттестат Минфина РФ) О Подготовка и аттестация налоговых консультантов (аттестат Палаты налоговых консультантов) О Подготовка и аттестация профессиональных бухгалтеров (аттестат ИПБ России) О Повышение квалификации аттестованных аудиторов, профессиональных бухгалтеров и налоговых консультантов (продление аттестатов)

Центр организует семинары:

О Новое в бухгалтерском учете, налогообложении и судебно-арбитражной практике О Учет внешнеэкономической деятельности и валютных операций О Международные стандарты финансовой отчетности О Финансовый анализ О Бухгалтерский учет ценных бумаг

Обучение по очной и вечерней формам.
Иногородним бронируются номера в гостинице при АНХ.

Тел.: (095) 433-25-51, 433-18-53, 433-24-87
ФаКс: (095) 433-18-53, 433-25-77
E-mail: kondrakov@gsib.ru