

Данный файл представлен исключительно в ознакомительных целях.

Уважаемый читатель!

Если вы скопируете данный файл,
Вы должны незамедлительно удалить его сразу после ознакомления с содержанием.
Копируя и сохраняя его Вы принимаете на себя всю ответственность, согласно действующему международному законодательству .
Все авторские права на данный файл сохраняются за правообладателем.
Любое коммерческое и иное использование кроме предварительного ознакомления запрещено.

Публикация данного документа не преследует никакой коммерческой выгоды. Но такие документы способствуют быстрейшему профессиональному и духовному росту читателей и являются рекламой бумажных изданий таких документов.

Н. В. Пошерстник

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ

**Учебно-практическое
пособие**



**Москва · Санкт-Петербург · Нижний Новгород · Воронеж
Ростов-на-Дону · Екатеринбург · Самара · Новосибирск
Киев · Харьков · Минск**

2007

ББК 65.052я7
УДК 657.1(075)
П 66

Пошерстник Надежда Владимировна

Бухгалтерский учет: Учебно-практическое пособие

Серия «Мастера бухгалтерского учета»

Заведующий редакцией
Руководитель проекта
Ведущий редактор
Выпускающий редактор
Литературный редактор
Художественный редактор
Корректоры
Верстка

*С Жильцов
Е Базанов
Т Середова
Е Маслова
В Земских
Е Дьяченко
В Макосий, Н Сулейманова
В. Земских*

Пошерстник Н. В.

П66 Бухгалтерский учет: Учебно-практическое пособие. — СПб.: Питер, 2007. — 416 с.: ил. — (Серия «Мастера бухгалтерского учета»).

ISBN 978-5-91180-496-1

В этой книге собраны все необходимые материалы для желающих самостоятельно изучать бухгалтерский учет — как практикующих бухгалтеров, аудиторов, финансовых менеджеров, так и студентов и слушателей курсов. Рассмотрены основы теории и организации бухгалтерского учета, учет отдельных объектов бухгалтерского учета, бухгалтерская отчетность. От других пособий книгу отличает уникальный подход Н. В. Пошерстник к подаче материала: в издании 125 схем, в которых информация изложена в сжатом структурированном виде, позволяющем быстро разобраться в сложных для восприятия темах. Решения различных хозяйственных операций даны в удобной табличной форме, помогающей легко сориентироваться в ситуациях, приведенных в примерах. Везде, где это необходимо, дана ссылка на нормативный документ, регламентирующий применение приведенной нормы.

Книга написана на основе последних нормативных документов по бухгалтерскому учету

© ООО «Питер Пресс», 2007

Все права защищены. Никакая часть данной книги не может быть воспроизведена в какой бы то ни было форме без письменного разрешения владельцев авторских прав.

ISBN 978-5-91180-496-1

ООО «Питер Пресс», 198206, Санкт-Петербург, Петергофское шоссе, д. 73, лит. А29

Налоговая льгота — общероссийский классификатор продукции ОК 005-93, том 2; 95 3005 — литература учебная

Подписано в печать 24 04 07. Формат 70×100/16. Усл. п. л. 33,54. Тираж 5000. Заказ 1009.

Отпечатано с готовых диапозитивов в ОАО «Техническая книга»

190005, Санкт-Петербург, Измайловский пр., д. 29

Содержание

Раздел I. ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 1. УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ	5
1.1. Понятие предприятия	5
1.2. Виды хозяйственного учета	5
Глава 2. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	11
2.1. Общая характеристика бухгалтерского учета	11
2.2. Принципы бухгалтерского учета	12
2.3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета	13
2.4. Задачи реформирования бухгалтерского учета	17
Глава 3. ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	20
3.1. Имущество предприятия	21
3.2. Хозяйственные операции	24
3.3. Источники формирования имущества	25
Глава 4. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА	29
4.1. Документация	29
4.2. Оценка имущества и обязательств	37
4.3. Калькуляция	38
4.4. Счета бухгалтерского учета	41
4.5. Метод двойной записи	60
4.6. Оборотные ведомости	64
4.7. Инвентаризация	66
4.8. Обобщение информации о результатах хозяйственной деятельности	71
Глава 5. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ	78
5.1. Структура аппарата бухгалтерии и его функции	78
5.2. Организация документооборота	84
5.3. Учетные регистры	85
5.4. Формы бухгалтерского учета	90
Глава 6. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА	99
6.1. Порядок формирования учетной политики	100
6.2. Разработка учетной политики	101
6.3. Изменение и дополнение учетной политики	108

Раздел II. УЧЕТ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 7. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ	110
7.1. Порядок принятия к учету основных средств	111
7.2. Поступление основных средств	113
7.3. Амортизация основных средств	117
7.4. Изменение стоимости основных средств	122
7.5. Аренда и лизинг	127
7.6. Выбытие основных средств	134
Глава 8. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ	137
8.1. Порядок принятия к учету нематериальных активов	137
8.2. Поступление нематериальных активов	146
8.3. Амортизация нематериальных активов	150
8.4. Выбытие нематериальных активов	154

Глава 9. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ	157
9.1. Организация учета материалов	157
9.2. Поступление материалов	159
9.3. Выбытие материалов	171
9.4. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	177
Глава 10. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ	180
10.1. Документы по учету труда и его оплаты	181
10.2. Организация оплаты труда	183
10.3. Формы и системы оплаты труда	191
10.4. Доплаты и надбавки	201
10.5. Расчет среднего заработка	206
10.6. Удержания из заработной платы работника	209
10.7. Учет расчетов с персоналом по оплате труда	212
10.8. Начисления на заработную плату	218
Глава 11. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО	229
11.1. Организация учета производственных затрат	229
11.2. Методы учета затрат	236
11.3. Сводный учет затрат на производство	241
Глава 12. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ	262
12.1. Организация учета готовой продукции	262
12.2. Документальное оформление движения готовой продукции	262
12.3. Оценка готовой продукции	268
12.4. Учет готовой продукции в бухгалтерии	271
Глава 13. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ	284
13.1. Кассовые операции	284
13.2. Операции по расчетным и специальным счетам в банке	298
13.3. Операции по валютным счетам	322
13.4. Расчеты с подотчетными лицами	328
13.5. Расчеты с поставщиками по товарным операциям	337
13.6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам	339
Глава 14. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ	344
14.1. Финансовые инвестиции	344
14.2. Виды финансовых вложений	344
14.3. Организация учета финансовых вложений	349
14.4. Выбытие финансовых вложений	358
Глава 15. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ	361
15.1. Доходы и расходы организации	361
15.2. Формирование финансового результата	362
15.3. Учет использования прибыли	375
Глава 16. УЧЕТ КАПИТАЛА	382
16.1. Уставный капитал	382
16.2. Резервный капитал	392
16.3. Добавочный капитал	394
Раздел III. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	399
Глава 17. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ	399
17.1. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности	399
17.2. Правила составления бухгалтерской отчетности	400
17.3. Порядок формирования показателей бухгалтерской отчетности	402

Раздел I. ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Экономическая наука позволяет нам лучше понимать то, что мы видим, более последовательно и логично размышлять о широком круге общественных взаимосвязей.

Пол Хейне

Глава 1. УЧЕТ В СИСТЕМЕ УПРАВЛЕНИЯ ПРЕДПРИЯТИЕМ

1.1. Понятие предприятия

Экономика (от гр. *oikos* — дом, хозяйство + *nomos* — правило, закон; букв. правила ведения хозяйства) — наука о хозяйстве, способах его ведения, отношениях между людьми, возникающих в процессе производства и обмена товаров, закономерностях протекания хозяйственных процессов.

Основным звеном экономики как формы организации производства является предприятие.

Предприятие (англ. *enterprise, firm*) — самостоятельный хозяйствующий субъект с правами юридического лица, производящий продукцию, выполняющий работы и оказывающий услуги в целях удовлетворения общественных потребностей и получения прибыли.

Предприятие имеет право заниматься любым видом экономической деятельности, не запрещенным законодательством и отвечающим целям, предусмотренным уставом предприятия, при этом его задачи определяются интересами владельца, размером капитала, состоянием рынка, ситуацией внутри предприятия.

Предприятие имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета в банках, печать со своим наименованием. Наличие баланса выражает и в определенной степени обеспечивает имущественное обособление и организацию имущественной самостоятельности юридического лица, так как в нем отражаются все его имущество, поступления, затраты, активы и пассивы.

Организационно-правовая структура предприятия зависит от формы собственности, масштаба предприятия, формирования его капитала, характера соединения и подчинения составных частей предприятия (схема 1.1.1).

1.2. Виды хозяйственного учета

Управление — это сознательное воздействие человека на объекты, процессы и участвующих в них людей, осуществляемое в целях придания определенной направленности экономической деятельности для получения желаемых результатов.

Управление деятельностью организации является сложным и многогранным процессом, комплексность которого обеспечивает формирование разнообразной информации для разработки управленческих решений. Механизм управления должен решать задачи, стоящие перед предприятием, при этом необходимым условием эффективной деятельности предприятия является рациональное построение органи-

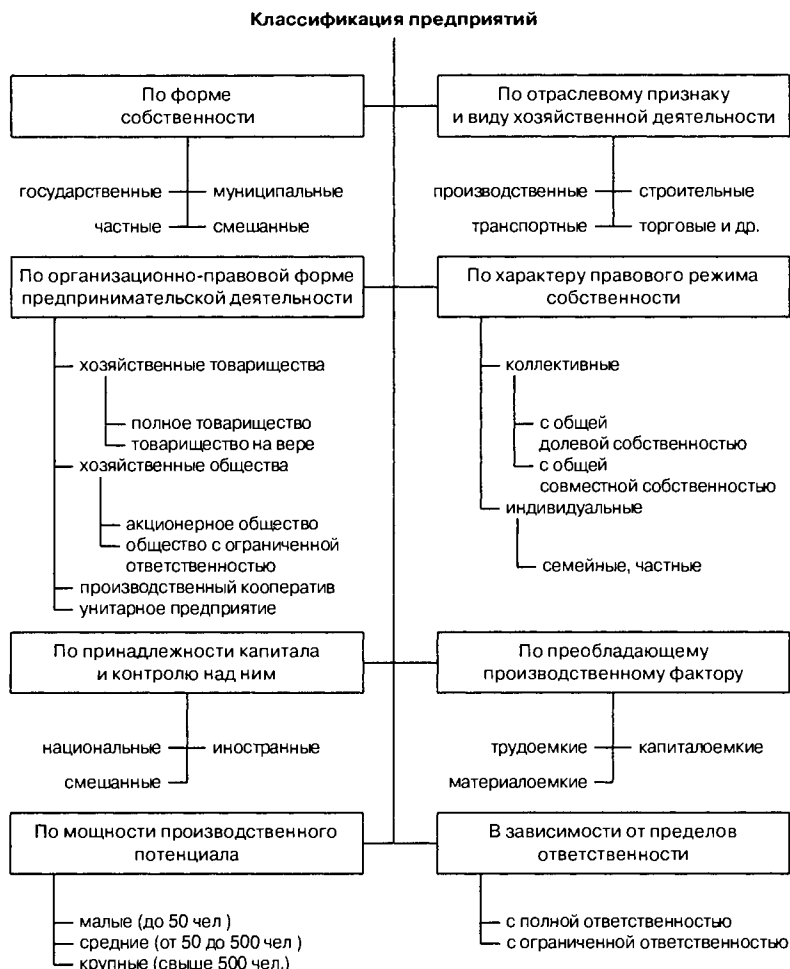


Схема 1.1.1. Классификация предприятий

зационной и производственной структуры управления. На структуру управления влияет значительное число факторов, к важнейшим из которых относятся отраслевая принадлежность, масштаб и номенклатура производства, особенности применяемых технологических процессов, уровень специализации и кооперирования предприятия.

В системе внутреннего управления любого предприятия решающим звеном является учет, который обеспечивает сбор, систематизацию и обобщение данных, необходимых для управления. При организации взаимодействия управления и учета следует исходить из того, что система управления является ведущим, а система учета — обеспечивающим звеном.

Учет представляет собой вид деятельности, предметом которой является информация. Он устанавливает наличие хозяйственной деятельности, измеряет и регистрирует ее количественные и качественные результаты. Цель учета — упо-

рядочение информационных потоков для эффективного использования информации в управленческих решениях и сохранение ее для архива.

Предприятия в соответствии с требованиями современной практики хозяйствования ведут оперативный, статистический и бухгалтерский учет. При этом важнейшим фактором, обеспечивающим единство этой системы, является первичный учет как источник данных для последующего накапливания, систематизации и обобщения их в соответствии с задачами, требованиями и методологией каждого вида учета (схема 1.2.1).

Оперативный учет — разновидность учета, связанная с наблюдением за ходом производственных процессов и хозяйственной деятельности, заключающаяся в сборе и регистрации данных, необходимых для оперативного управления, ста-

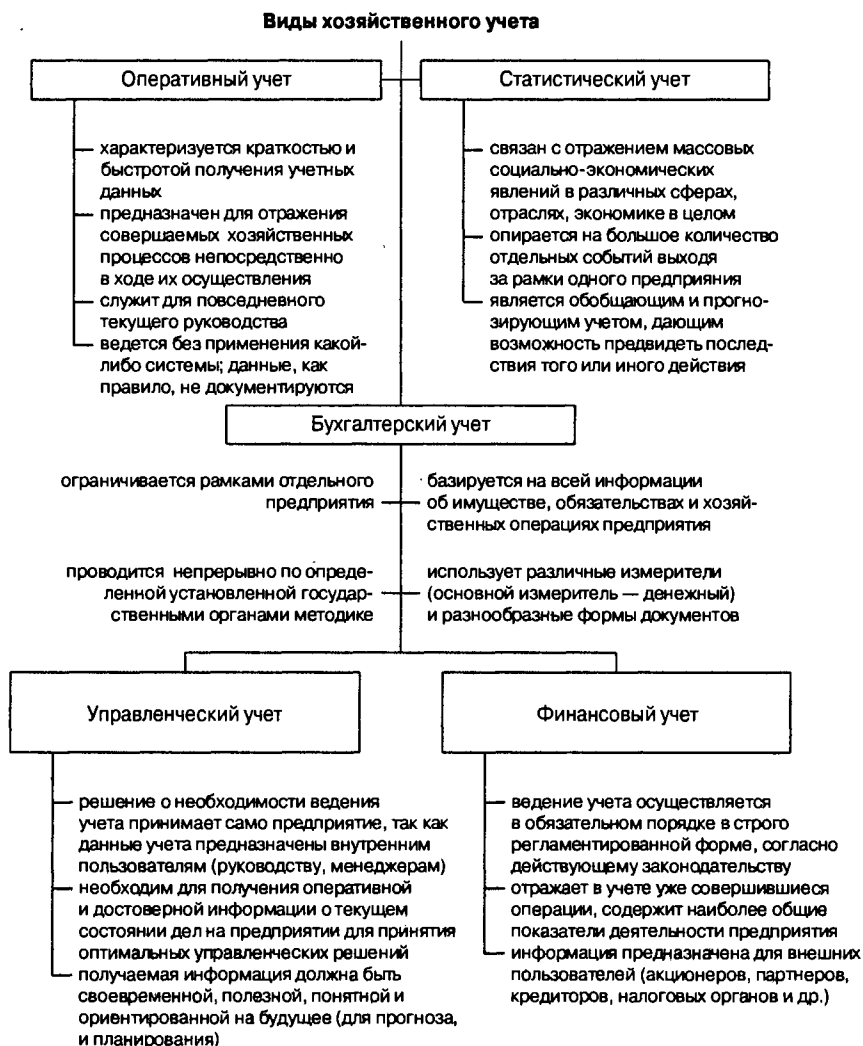


Схема 1.2.1. Виды хозяйственного учета

тистического и бухгалтерского учета. Он непостоянен во времени, т. е. ведется по мере необходимости. Оперативный учет осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций (отдел, склад), основан на данных первичных документов (нарядов, табелей, накладных, путевых листов и т. д.) и поэтому его сведения ограничиваются рамками предприятия. Данные оперативного учета используются для ежедневного контроля и руководства предприятием (явки на работу, учет реализации и наличия товарных запасов) и могут быть получены по телефону, телетайпу, в устной беседе.

На основе данных оперативного учета, который ведется в разных функциональных подразделениях организации (в отделе кадров, отделе труда и заработной платы и т. д.), составляется статистическая отчетность, включающая множество различных форм по тем или иным аспектам финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Статистический учет — учет, основанный на методах статистики, предусматривающий создание системы сбора, анализа, накопления информации, выявления тенденций, позволяющих предвидеть последствия того или иного действия. Как способ отражения деятельности организации статистический учет служит для практического руководства и контроля хозяйственной деятельности предприятия.

Бухгалтерский учет — это производимое на основе хозяйственной документации сплошное, непрерывное и взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности предприятия в денежном выражении. Через систему бухгалтерского учета проходят все факты хозяйственной жизни предприятия, создающие поток экономической информации для целей управления, контроля, анализа и планирования хозяйственной деятельности. Информация, формируемая в бухгалтерском учете, используется для составления управленческой и статистической отчетности, а также отчетности перед надзорными органами. Кроме того, на основе информации, формируемой в бухгалтерском учете путем корректировки ее по правилам налогового законодательства, составляется налоговая отчетность (предназначенная для фискальных целей и обязательная для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством).

Информация, формируемая в бухгалтерском учете, должна быть *полезной* пользователям, *уместной* с точки зрения заинтересованных пользователей (если наличие или отсутствие ее оказывает или способно оказать влияние на решения этих пользователей), *существенной* (информация, отсутствие или неточность которой может повлиять на решения заинтересованных пользователей), *надежной* (должна объективно отражать факты хозяйственной деятельности, к которым она фактически или предположительно относится), *нейтральной* (свободной от односторонности), *полной* (схема 1.2.2).

Однако для управленческих решений данных бухгалтерского учета бывает недостаточно. Современному предприятию в условиях жесткой конкуренции необходимо эффективное использование финансовых, материальных, людских ресурсов. Для организации действенной системы управления бизнесом возникает необходимость в управленческом учете, поэтому бухгалтерский учет подразделяют на две подсистемы — финансовый и управленческий учет.

Управленческий учет — внутреннее дело каждого предприятия, он необходим для получения оперативной и достоверной информации о текущем состоянии дел

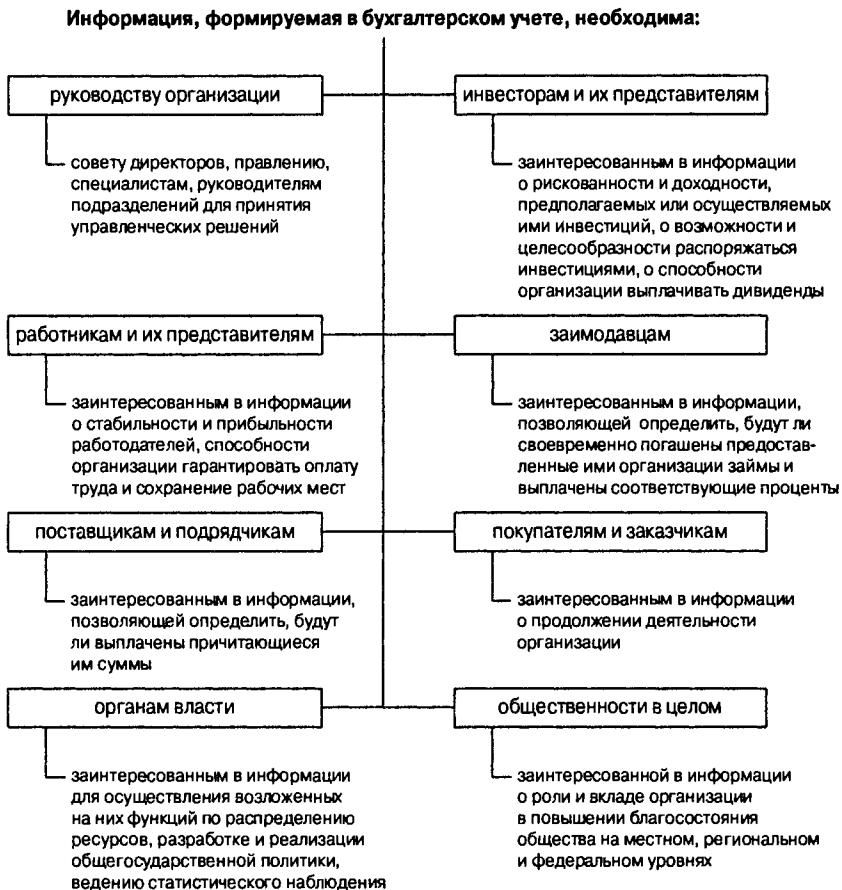


Схема 1.2.2. Пользователи информации, формируемой в бухгалтерском учете

на предприятии и предназначен для того, чтобы помогать руководству принимать верные решения и просчитывать экономические последствия этих решений. В управленческом учете формируется прогнозная и плановая информация, основанная на анализе хозяйственной деятельности предприятия. При этом основой системы управленческого учета является учет затрат: сбор и группировка затрат, распределение их по объектам учета (единица продукции, центр затрат и т. п.). Данные управленческого учета предназначены для внутреннего использования (для руководства и другого управленческого персонала предприятия), составляют коммерческую тайну и не подлежат оглашению. Отличительными особенностями управленческого учета являются полезность, своевременность и понятность получаемой информации. В отличие от финансового учета информация, формируемая в управленческом учете, должна быть более подробной, регулярной, четкой и ориентированной на будущее.

Финансовый учет предоставляет учетную информацию о результатах деятельности организации ее внешним пользователям: акционерам, партнерам, кредиторам, налоговым и статистическим органам, банкам, осуществляющим финансирование,

и т. д. С этих позиций данные финансового учета не представляют коммерческой тайны, поскольку в нем отражаются наиболее общие показатели деятельности предприятия. Ведение финансового учета осуществляется в обязательном порядке и в строго регламентированной форме согласно действующему законодательству. Для финансового учета характерно соблюдение общепринятых бухгалтерских принципов, применение денежных единиц измерения, периодичность, объективность и выделение в качестве главного объекта анализа деятельность организации в целом.

Раздельное ведение финансового и управленческого учета не означает, что они существуют независимо друг от друга. Так, в управленческом учете используются данные финансовой отчетности, а управленческий учет позволяет рассчитать такие важные показатели финансового учета, как себестоимость, остатки готовой продукции и др.

Для ведения учета и описания различных процессов, происходящих на предприятии, приняты три вида измерителей (схема 1.2.3).

Натуральные измерители (килограммы, метры, штуки и др.) необходимы при учете материальных запасов, основных средств, готовой продукции и др. С помощью натуральных измерителей осуществляется контроль за сохранностью различных форм собственности. **Трудовые измерители** (минуты, часы, дни) позволяют определить затраченное время и труд. На их основе нормируются задания, начисляется заработная плата, рассчитывается производительность труда. **Денежный измеритель** — обобщающий, так как через рубли (или другую валюту) определяются объем имущественных прав предприятия, его затраты, ранее выраженные в натуральных и трудовых измерителях, составляются сметы, производственные задания, отчеты и балансы.

Измерители в бухгалтерском учете



Схема 1.2.3. Измерители в бухгалтерском учете

Вопросы для самопроверки

1. Что понимают под управлением? Зачем нужен учет? Какие измерители применяются в учете? 2. Назовите основные виды хозяйственного учета. Дайте характеристику оперативному и статистическому учету. 3. Для чего необходима информация, формируемая в бухгалтерском учете? Назовите требования, предъявляемые к информации, формируемой в бухгалтерском учете. 4. На какие виды учета подразделяется бухгалтерский учет? 5. Для чего необходим управленческий учет? Кому предназначена информация, формируемая в управленческом учете?

Глава 2. ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

2.1. Общая характеристика 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 (п. 1 ст. 1 Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете») (схема 2.1.1).

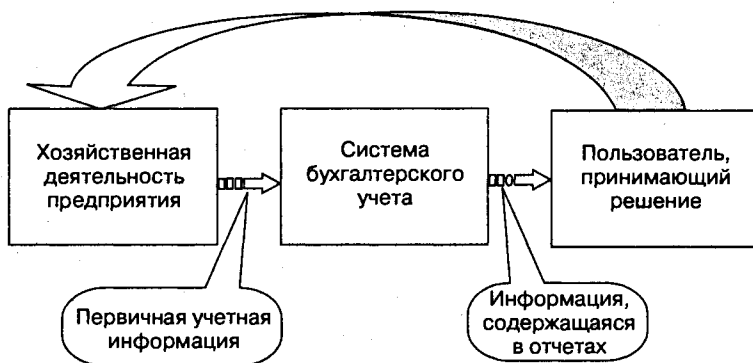


Схема 2.1.1. Информационная система бухгалтерского учета

Под *сплошным* отражением хозяйственных операций подразумевается обязательный учет всего имущества, всех видов производственных запасов, затрат продукции, денежных средств, фондов, задолженности предприятия и т. д. *Непрерывность* (во времени) требует постоянного наблюдения и записи в документах фактов движения материальных ценностей, денежных средств, расчетов, кредитов и т. д., совершающихся на предприятии. При этом ни одна хозяйственная операция, не зарегистрированная в первичных документах (*документальный учет*), не может быть отражена в последующих этапах учетного процесса.

Исходя из определения бухгалтерского учета, учетный процесс состоит из различных этапов (схема 2.1.2).

Бухгалтерский учет является важным звеном в формировании экономической политики предприятия, одним из главных механизмов управления производством и сбытом продукции (схема 2.1.3).

Цель бухгалтерского учета состоит в формировании информации о финансовом положении, финансовых результатах деятельности и изменениях в финансовом



Схема 2.1.2. Этапы учетного процесса



Схема 2.1.3. Основные задачи БУ

положении организации, необходимой широкому кругу заинтересованных пользователей при принятии решений. Формируя и представляя обществу информацию о своей финансово-хозяйственной деятельности, предприятие решает свои текущие хозяйственные задачи, и прежде всего задачи привлечения капитала и установления хозяйственных взаимоотношений с другими участниками рынка (схема 2.1.4).

2.2. Принципы бухгалтерского учета

Принцип (лат. *principium* — основа, начало) — основное, исходное учение какой-либо теории, учения; руководящая идея, основное правило деятельности. То есть принцип — это правило, принятое или объявленное как некое руководство к действию.

Основываясь на общих принципах ведения бухгалтерского учета, бухгалтерия предприятия обеспечивает весь управленческий персонал информацией, необходимой для контроля, анализа, управления и планирования хозяйственной деятельности.

Цели бухгалтерского учета

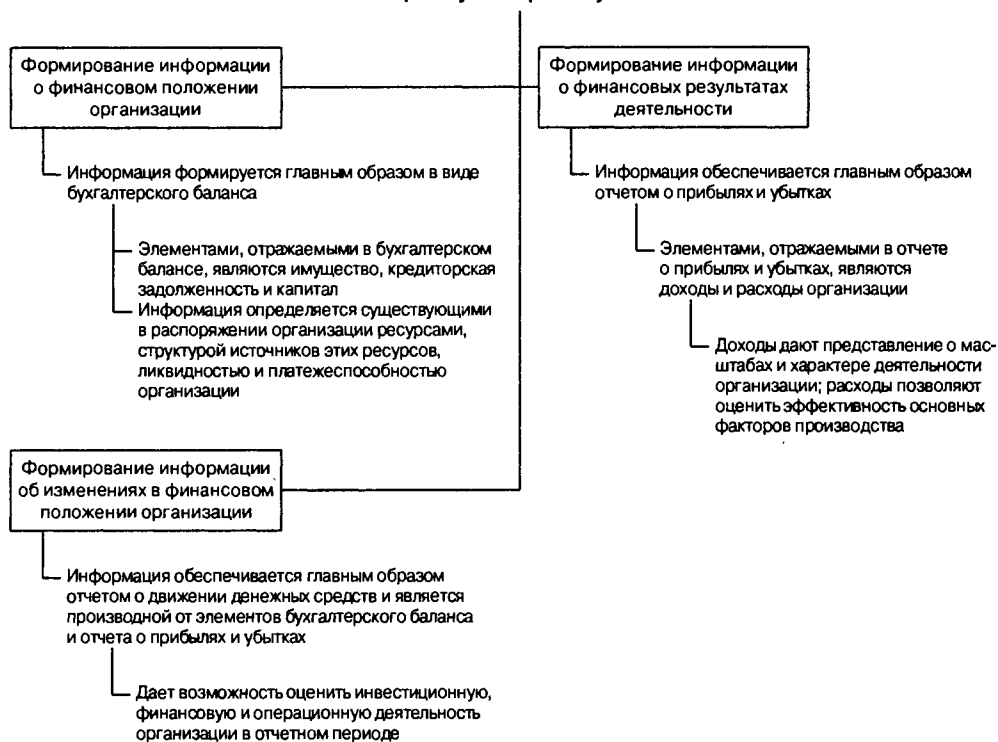


Схема 2.1.4. Цели бухгалтерского учета

В бухгалтерском учете к основополагающим принципам следует отнести требования к ведению бухгалтерского учета и допущения, применение которых предполагается при ведении бухгалтерского учета (схема 2.2.1).

Российские принципы бухгалтерского учета основываются на строгом соблюдении законодательных норм.

2.3. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации, является Федеральный закон от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон о бухгалтерском учете).

В соответствии со ст. 3 Закона о бухгалтерском учете основными целями законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете являются:

- обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;

Принципы бухгалтерского учета

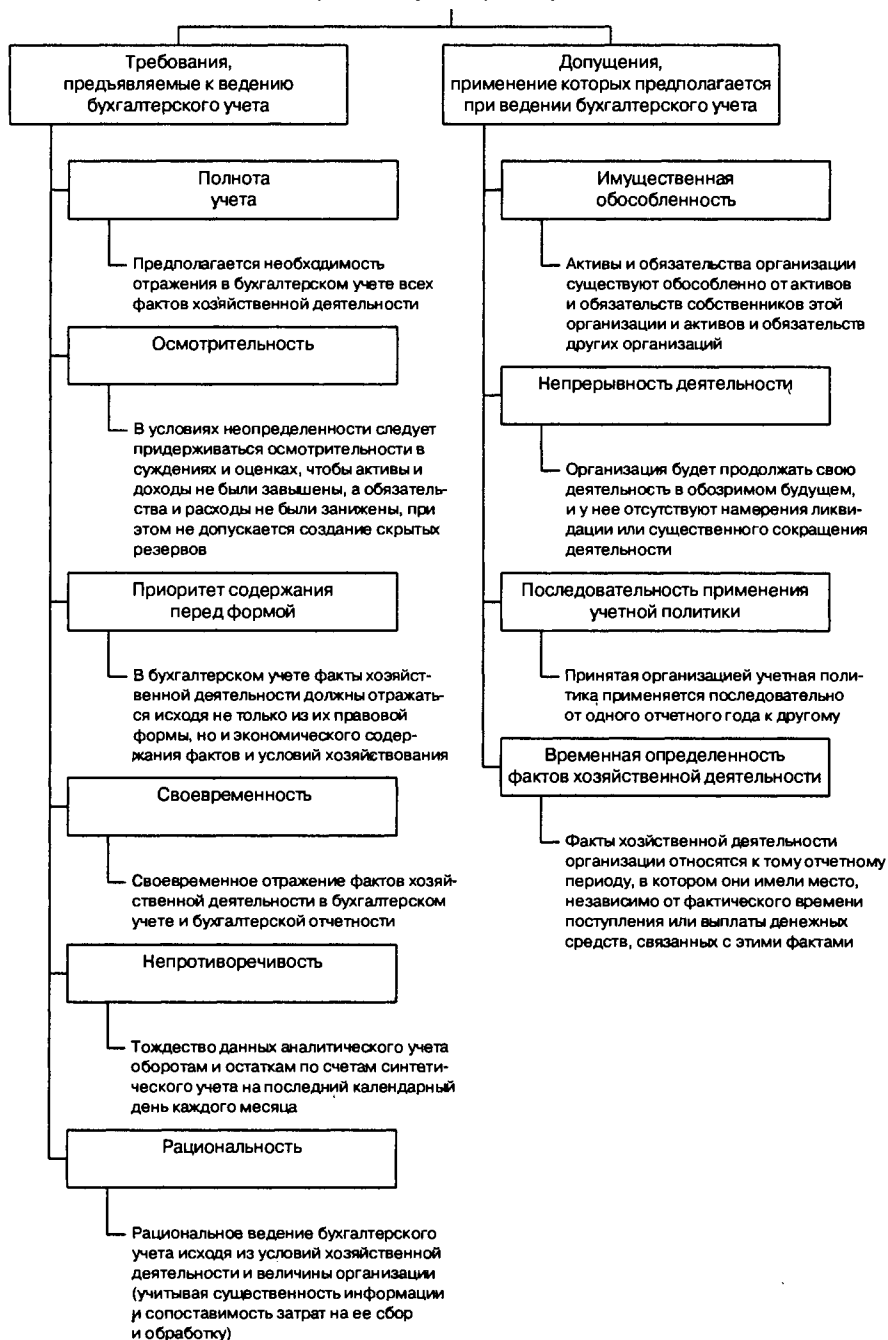


Схема 2.2.1. Принципы бухгалтерского учета

- составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций, их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Система нормативного регулирования бухгалтерского учета состоит из документов четырех уровней: законодательных, нормативных, методических и организационных (схема 2.3.1).

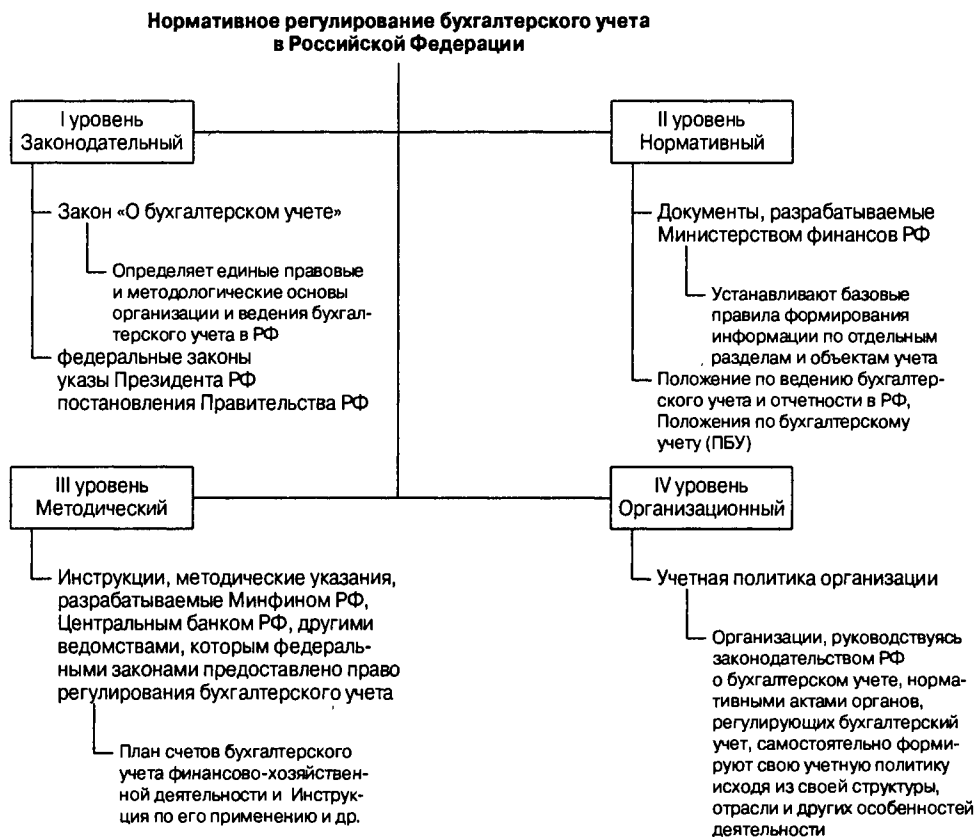


Схема 2.3.1. Нормативное регулирование бухгалтерского учета

К *первой группе* относятся законодательные документы: федеральные законы, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ. Закон о бухгалтерском учете устанавливает единые правовые методологические основы бухгалтерского учета и отчетности на территории Российской Федерации для всех организаций, являющихся юридическими лицами, определяет сущность бухгалтерского учета и его задачи, основные понятия, используемые в учете, порядок регулирования, организации и ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а также взаимоотношения по этим вопросам организаций с внутренними и внешними потребителями информации, включая органы государственного управления.

Ко *второй группе* относятся нормативные документы, устанавливающие по отдельным разделам базовые правила ведения бухгалтерского учета, разрабатываемые Министерством финансов РФ. Основные правила ведения бухгалтерского учета, а также составления и представления бухгалтерской отчетности изложены в «Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», утв. приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н (далее — Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности).

На основе Закона о бухгалтерском учете и Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности Министерство финансов РФ разрабатывает положения (стандарты) по бухгалтерскому учету. В таблице ниже приведены учетные стандарты, действующие в настоящее время в России.

Положения по бухгалтерскому учету (ПБУ)

Краткое название	Положение по бухгалтерскому учету	Приказ Министерства финансов РФ	
		Дата	№
ПБУ 1/98	Учетная политика организации	09.12.1998	60н
ПБУ 2/94	Учет договоров (контрактов) на капитальное строительство	20.12.1994	167
ПБУ 3/2006	Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте	27.11.2000	154н
ПБУ 4/99	Бухгалтерская отчетность организации	06.07.1999	43н
ПБУ 5/01	Учет материально-производственных запасов	09.06.2001	44н
ПБУ 6/01	Учет основных средств	30.03.2001	26н
ПБУ 7/98	События после отчетной даты	25.11.1998	56н
ПБУ 8/01	Условные факты хозяйственной деятельности	28.11.2001	96н
ПБУ 9/99	Доходы организации	06.05.1999	32н
ПБУ 10/99	Расходы организации	06.05.1999	33н
ПБУ 11/2000	Информация об аффилированных лицах	13.01.2000	5н
ПБУ 12/2000	Информация по сегментам	27.01.2000	11н
ПБУ 13/2000	Учет государственной помощи	16.10.2000	92н
ПБУ 14/2000	Учет нематериальных активов	16.10.2000	91н
ПБУ 15/01	Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию	02.08.2001	60н
ПБУ 16/02	Информация по прекращаемой деятельности	02.07.2002	66н
ПБУ 17/02	Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы	19.11.2002	115н
ПБУ 18/02	Учет расчетов по налогу на прибыль	19.11.2002	114н
ПБУ 19/02	Учет финансовых вложений	10.12.2002	126н
ПБУ 20/03	Информация об участии в совместной деятельности	24.11.2003	105н

Основная цель стандартов заключается в выработке единого содержания основных принципов и понятий бухгалтерского учета, достижении единообразного содержания терминологии бухгалтерского учета, едином подходе к построению форм и толкованию показателей финансовой отчетности. Положения по бухгал-

терскому учету (документы второго уровня), так же как и документы первого уровня, имеют строго обязательный характер.

К *третьей группе* документов нормативного регулирования бухгалтерского учета относятся методические документы: инструкции, рекомендации, методические указания и разъяснения по применению ПБУ и других документов, подготавливаемые и утверждаемые федеральными органами, общественными объединениями профессиональных бухгалтеров, министерствами и ведомствами на основе и в развитие документов первого и второго уровней. Документы этого уровня носят рекомендательный, разъясняющий и уточняющий характер по отношению к документам более высоких уровней.

Рабочие документы, формирующие учетную политику предприятия, а также положения и инструкции, имеющие обязательный характер для системы внутреннего регламентирования хозяйственной деятельности организации, составляют *четвертую группу*.

Документы четвертого уровня утверждаются руководителем, а формируются бухгалтерскими, финансовыми и экономическими службами организации и содержат: выбранные организацией способы бухгалтерского учета в соответствии с документами по регулированию бухгалтерского учета первого и второго уровней нормативных документов; способы бухгалтерского учета, описание которых отсутствует в документах вышестоящих уровней; особенности применения выбранных организацией способов бухгалтерского учета в соответствии со спецификой условий хозяйствования (отраслевой принадлежности, структуры, размеров и т. п.). Названия документов, их содержание и статус, принципы построения и взаимодействия, а также порядок подготовки и утверждения руководство организации определяет самостоятельно.

В соответствии с Концепцией развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу, утв. приказом Минфина РФ от 01.07.2004 № 180, дальнейшее развитие системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности должно быть направлено на построение такой модели, которая учитывала бы интересы всех заинтересованных сторон, обеспечивала снижение издержек и повышение эффективности регулирования. В основе этой модели — разумное сочетание деятельности органов государственной власти и профессионального сообщества (профессиональных общественных объединений и другой заинтересованной общественности).

2.4. Задачи реформирования бухгалтерского учета

Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с Международными стандартами финансовой отчетности была разработана в 1998 г. и утв. Постановлением Правительства РФ от 06.03.1998 № 283. Целью реформирования системы бухгалтерского учета стало приведение национальной системы учета в соответствие с требованиями рыночной экономики и международными стандартами финансовой отчетности.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) — это совокупность общепринятых правил квалификации, признания, оценки и раскрытия хозяйственных операций и финансовых показателей для составления финансовой отчетности хозяйствующими субъектами большинства стран мира. МСФО — уни-

версальные стандарты, они не содержат четких правил для каждого отдельного случая. В МСФО отсутствуют стандартный план счетов, формы регистров бухгалтерского учета и типовая корреспонденция, а вопросы организации и ведения бухгалтерского учета каждой компанией решаются самостоятельно. Для российских специалистов процесс подготовки профессиональных (мотивированных) суждений пока довольно непривычен и поэтому сложен. Мотивированные суждения — это профессиональные оценки, базирующиеся на объективных фактах, для выработки которых необходимы как минимум базовые знания МСФО и опыт применения стандартов на практике.

К необходимости единого набора мировых стандартов финансовой отчетности и унификации порядка оценки активов и обязательств приводит глобализация мировой экономики. Применение МСФО помогает повысить «прозрачность» отчетности, улучшить ее качество, снизить стоимость капитала, инициировать поток инвестиций. Инвестор стремится вложить свой капитал только в прибыльные предприятия (в прибыльности которых он может убедиться), поэтому финансовая отчетность предприятия должна быть для него понятной и достоверной. В первую очередь переход на МСФО коснулся европейских компаний, чьи ценные бумаги обращаются на финансовых рынках Европы. С 2005 г. они обязаны готовить консолидированную отчетность в соответствии с принципами МСФО.

Для того чтобы инвестиционный потенциал российских организаций был реализован в полной мере, необходима перестройка процедуры подготовки и раскрытия финансовой информации. По оценкам специалистов Минфина РФ, имеется около 4000 компаний, которым в России действительно необходимо применять МСФО в полном объеме. Переход на МСФО дает таким компаниям ряд преимуществ: возможность получать банковские кредиты на более выгодных условиях; возможность выхода на западный рынок и привлечения иностранного капитала; наличие более «прозрачной» и структурированной информации для принятия управленческих решений; повышение степени известности компании в среде конкурентов, покупателей и на финансовых рынках; улучшение корпоративного имиджа. Однако большинству российских организаций применение такой сложной системы, как МСФО, в полном объеме не требуется, эти компании могут использовать МСФО в сокращенном или упрощенном варианте.

Как показывает отечественный и мировой опыт, развитие бухгалтерского учета и отчетности должно происходить в тесной связи с изменениями экономической ситуации в стране и отвечать характеру и уровню развития хозяйственного механизма. Новым этапом реформирования отечественного бухгалтерского учета в целях его адаптации к условиям рыночной экономики стала одобренная Министерством финансов РФ Концепция развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу (Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 № 180). В Концепции было отмечено, что сложившаяся система бухгалтерского учета и отчетности не обеспечивает в полной мере надлежащее качество и надежность формируемой в ней информации, а также существенно ограничивает возможности полезного использования этой информации. Переход на МСФО должен происходить постепенно, с учетом возможностей, потребностей и готовности профессиональной и другой заинтересованной общественности, а также органов государственной власти.

Целью развития бухгалтерского учета и отчетности на среднесрочную перспективу (2004–2010 гг.) является создание приемлемых условий и предпосылок последовательного и успешного выполнения системой бухгалтерского учета и отчетности присущих ей функций в экономике Российской Федерации.

Дальнейшее развитие бухгалтерского учета и отчетности необходимо осуществлять по следующим основным направлениям:

- повышение качества информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности;
- создание инфраструктуры применения МСФО;
- изменение системы регулирования бухгалтерского учета и отчетности;
- усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
- существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухгалтерского учета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Предусмотренные Концепцией основные направления развития бухгалтерского учета и отчетности относятся ко всем отраслям и сферам экономики Российской Федерации.

Вопросы для самопроверки

1. Для чего необходим бухгалтерский учет? Дайте характеристику бухгалтерского учета.
2. В чем заключаются основные задачи бухгалтерского учета? Назовите этапы учетного процесса.
3. Перечислите принципы бухгалтерского учета. Раскройте содержание допущений, применение которых предполагается при ведении бухгалтерского учета.
4. Назовите основные нормативные документы, регулирующие бухгалтерский учет в Российской Федерации. Какие цели стоят перед законодательством о бухгалтерском учете?
5. Что такое МСФО? Для чего необходимо применение МСФО?

Глава 3. ОБЪЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности (п. 2 ст. 1 Закона о бухгалтерском учете).

Имущество предприятия — это основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы. К финансовым *обязательствам* относятся кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и резервы. *Хозяйственные операции* — это отдельные хозяйственные действия, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании средств, а также в составе и назначении источников этих средств (схема 3).

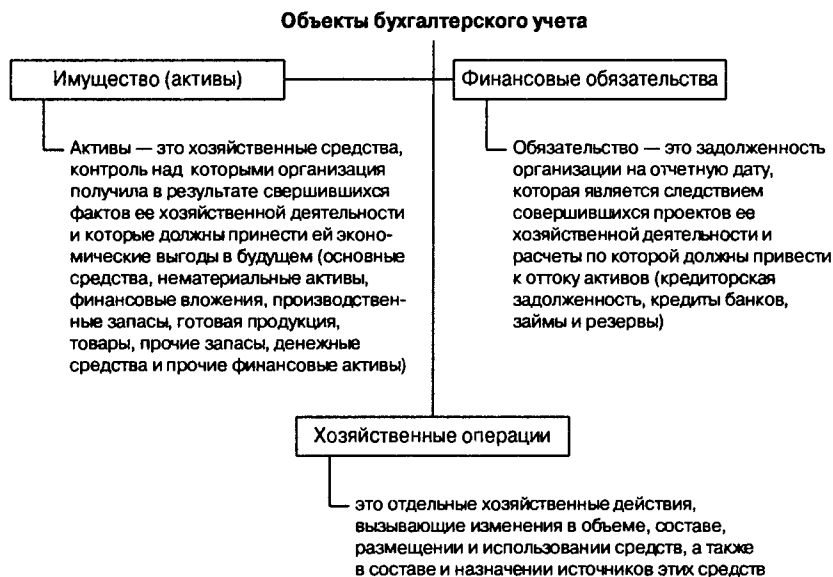


Схема 3. Объекты бухгалтерского учета

При этом любая собственность предприятия (машины и оборудование, здания и запасы, банковские вклады и инвестиции в ценные бумаги) относится к активам, а пассивы представляют собой обязательства предприятия, состоящие из заемных и привлеченных средств, включая кредиторскую задолженность.

3.1. Имущество предприятия

Имущество (активы) любой организации можно рассматривать с двух сторон. С одной стороны, состав имущества, из каких видов состоят средства, с другой — за счет каких источников это имущество приобреталось и формировалось. По участию в производственном процессе имущество предприятия можно разделить на внеоборотные и оборотные активы (схема 3.1.1).

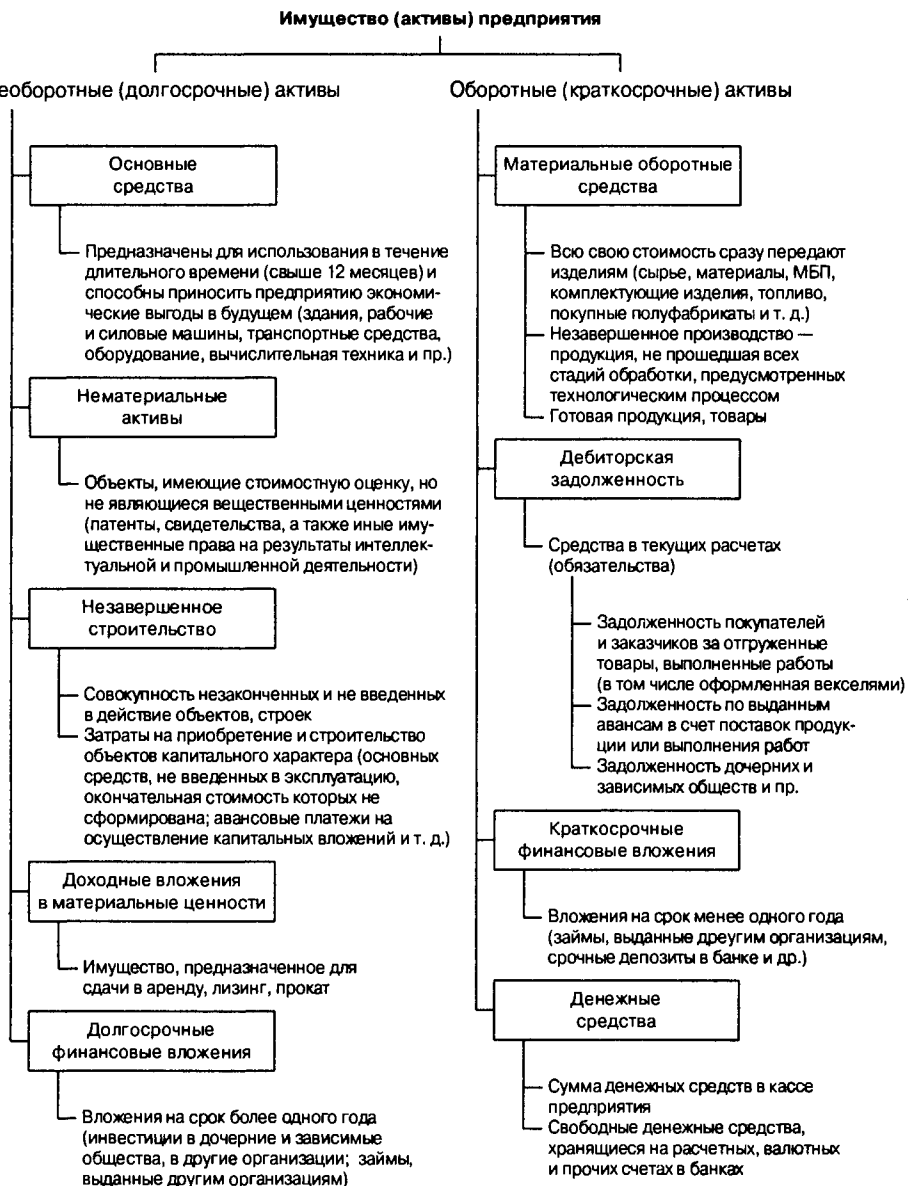


Схема 3.1.1. Имущество предприятия

Внеоборотные активы многократно участвуют в процессе хозяйственной деятельности до тех пор, пока полностью не перенесут свою стоимость на производимую продукцию.

К внеоборотным активам относятся:

- *основные средства* — здания, машины, оборудование, транспортные средства, инструмент и др.

Они действуют и используются в хозяйственной деятельности длительное время, не изменяя своего внешнего вида, изнашиваются постепенно. Это позволяет предприятию стоимость основных средств включать в себестоимость продукции, работ, услуг частями в течение нормативного срока их службы путем начисления амортизации (износа) по установленным нормам;

- *нематериальные активы* — объекты интеллектуальной собственности (патенты, свидетельства, а также иные имущественные права на результаты интеллектуальной и промышленной деятельности), имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями.

Нематериальные активы, как и основные средства, переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства в течение нормативного срока их службы путем начисления амортизации по установленным нормам;

- *незавершенное строительство* — совокупность незаконченных и не введенных в действие объектов,строек: затраты на строительные работы и реконструкцию, проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы; затраты на строительно-монтажные работы, а также на инструменты и инвентарь, предусмотренные сметами на капитальное строительство; прочие затраты по капитальным вложениям.

Эти затраты на приобретение и строительство основных средств уже изъяты из оборотного капитала, но еще не превратились в основные средства, поэтому не могут подвергаться амортизации и учитываются на обособленных счетах бухгалтерского учета «Вложения во внеоборотные активы» и «Оборудование к установке»;

- *доходные вложения в материальные ценности* — вложения организации в часть имущества, здания, помещения, оборудование и другие ценности, имеющие материально-вещественную форму, предоставляемые организацией за плату во временное пользование (временное владение и пользование) в целях получения дохода (сдача в аренду, прокат, лизинг);
- *долгосрочные финансовые вложения* — вложение денежных средств в реализацию проектов, которые будут обеспечивать получение выгод в течение периода, превышающего один год: в долевое участие в уставном капитале других организаций; предоставление займов другим организациям под долговые обязательства; приобретение ценных бумаг (акций, облигаций и др.) на долговременной основе.

Оборотные активы — это совокупность денежных и материальных средств, обслуживающих операционную деятельность предприятия, однократно участвующих в производственном процессе и полностью переносящих свою стоимость на готовый продукт.

Оборотные средства в отличие от внеоборотных являются наиболее подвижной частью активов предприятия, которая легко преобразуется в денежные средства

для финансирования хозяйственной деятельности. Поэтому предприятие заинтересовано в наиболее рациональном движении и использовании оборотных средств, так как в прямой зависимости от этого находится его финансовое положение.

К оборотным активам относятся (схема 3.1.2):

- *материальные оборотные средства* — объекты, использование которых осуществляется в рамках одного воспроизводственного цикла либо в течение относительно короткого календарного периода времени (как правило, не более одного года).

К материальным оборотным средствам относят: *производственные запасы* (сырье, основные и вспомогательные материалы, топливо, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, тару, используемую для упаковки и транспортировки продукции (товаров), и т. п.) — они участвуют только в одном производственном цикле, изменяя свою форму, вид и полностью перенося свою стоимость на изготов-

Состав оборотных средств

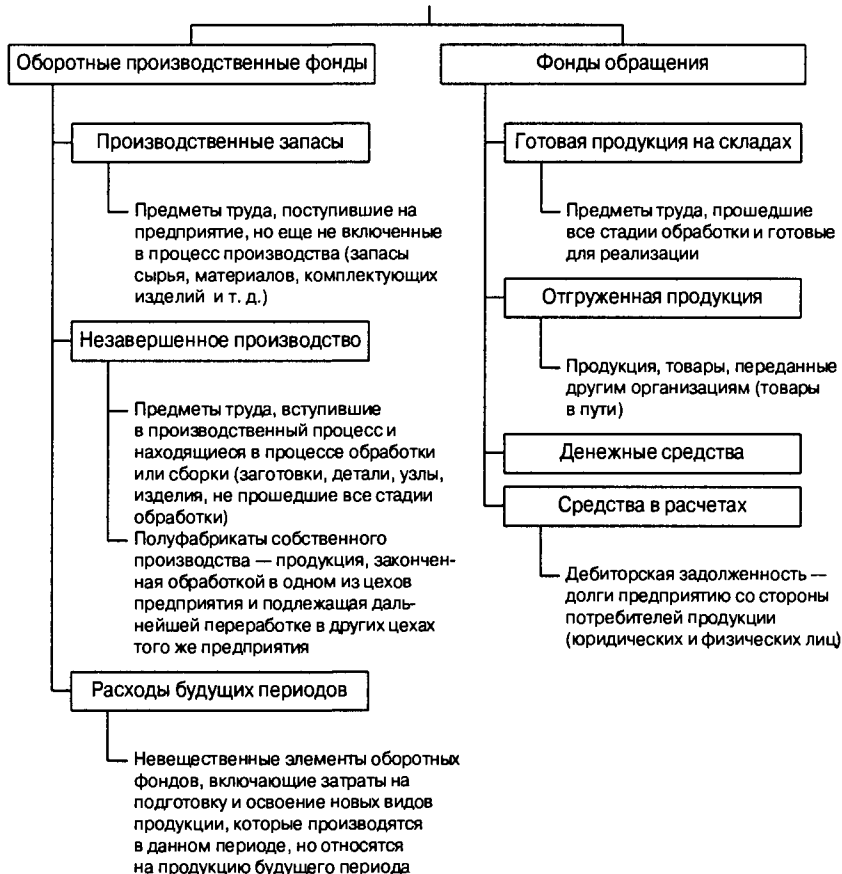


Схема 3.1.2. Состав оборотных средств

ленную продукцию; *незавершенное производство* — продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки; *готовая продукция, товары и прочие запасы*;

- *денежные средства* — сумма наличных денежных средств в кассе предприятия, свободные денежные средства, хранящиеся на расчетном, валютном и прочих счетах в банке, и прочие денежные средства предприятия;
- *средства в расчетах* — дебиторская задолженность за товары и услуги, продукцию по выданным авансам, по полученным векселям, суммы за подотчетными лицами и др.;
- *краткосрочные финансовые вложения* — краткосрочные (на срок не более одного года) финансовые вложения предприятия в доходные активы (акции, облигации и другие ценные бумаги) других предприятий, объединений и организаций, денежные средства на срочных депозитных счетах банков, процентные облигации государственных и местных займов и др., являющиеся наиболее легко реализуемыми активами.

Оборотные средства функционируют в процессе производства и в процессе обращения. Оборотный капитал (оборотные активы) предприятия, участвуя в процессе производства и реализации продукции, совершает непрерывный кругооборот, при этом средства переходят из сферы обращения в сферу производства и обратно, принимая последовательно форму фондов обращения (готовая продукция, товары отгруженные, денежные средства, дебиторская задолженность и средства в прочих расчетах) и оборотных производственных фондов (сырье, материалы, топливо, тара, МБП).

3.2. Хозяйственные операции

Непрерывное движение средств происходит в результате влияния хозяйственных операций, при которых финансовые ресурсы меняют свою форму и величину проходя полный оборот и последовательно переходя из одной формы (денежной, производственной и товарной) в другую.

Хозяйственные операции как объект бухгалтерского учета состоят из процессов: приобретения (заготовки) материалов, средств производства, рабочей силы; производства и реализации.

В *процессе приобретения (снабжения)* объектом бухгалтерского учета являются денежные средства, используемые на образование производственных запасов (материалов, оборудования, топлива и т. д.), на оплату расходов по доставке, погрузке и хранению приобретенных ресурсов, расчеты с поставщиками, транспортными и другими организациями.

Процесс производства является основной стадией кругооборота средств, при котором (путем воздействия рабочей силы и средств производства на сырье) создается готовый продукт. В процессе производства объектами бухгалтерского учета являются: израсходованные средства и предметы труда, амортизация, рабочая сила (необходимый труд в форме заработной платы), стоимость выполнения работ, готовой продукции и услуг.

Заключительной фазой кругооборота средств является *процесс реализации*, т. е. продажа готовых изделий, товаров, передача выполненных работ заказчикам. На этой стадии средства, созданные в процессе производства, вновь принимают денежную форму, что создает возможность возобновления кругооборота средств в новом качестве (схема 3.2.1).

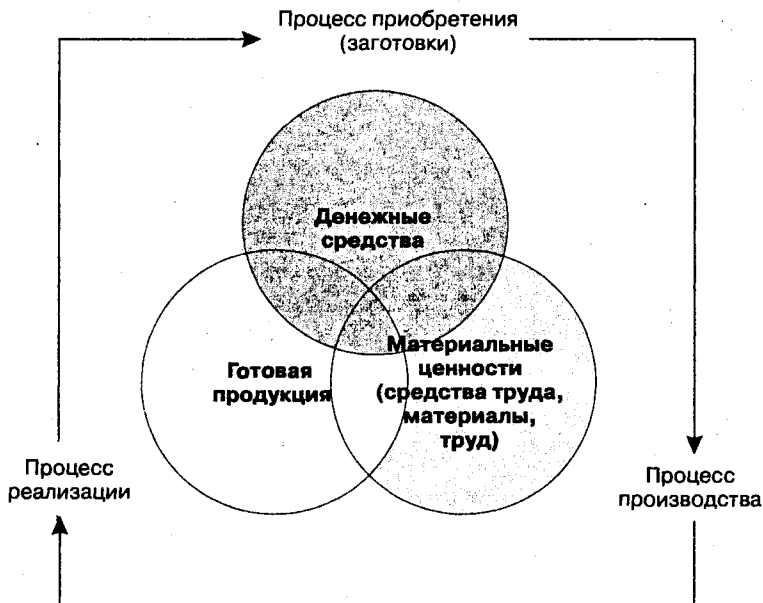


Схема 3.2.1. Основные процессы хозяйственной деятельности

3.3. Источники формирования имущества

Для осуществления производственно-хозяйственной деятельности предприятие, функционирующее обособленно от других, должно располагать финансовыми ресурсами, из которых оплачивается приобретение активов.

Источники формирования активов (имущества) организации можно разделить на внутренние (собственный капитал) и внешние (заемный капитал). Соотношение собственных и заемных финансовых ресурсов определяет структуру финансов предприятия (схема 3.3.1).

Собственный капитал характеризует общую стоимость средств предприятия, принадлежащих ему на праве собственности, и показывает сумму экономических обязательств предприятия перед участниками, учредителями, собственниками в связи с предоставлением ему ценностей как на этапе его образования, так и в результате реинвестирования заработанной прибыли в течение всего периода деятельности с момента учреждения.

Собственный капитал зависит от организационно-правовой формы предприятия и состоит из уставного, добавочного и резервного капитала, а также нераспределенной прибыли.

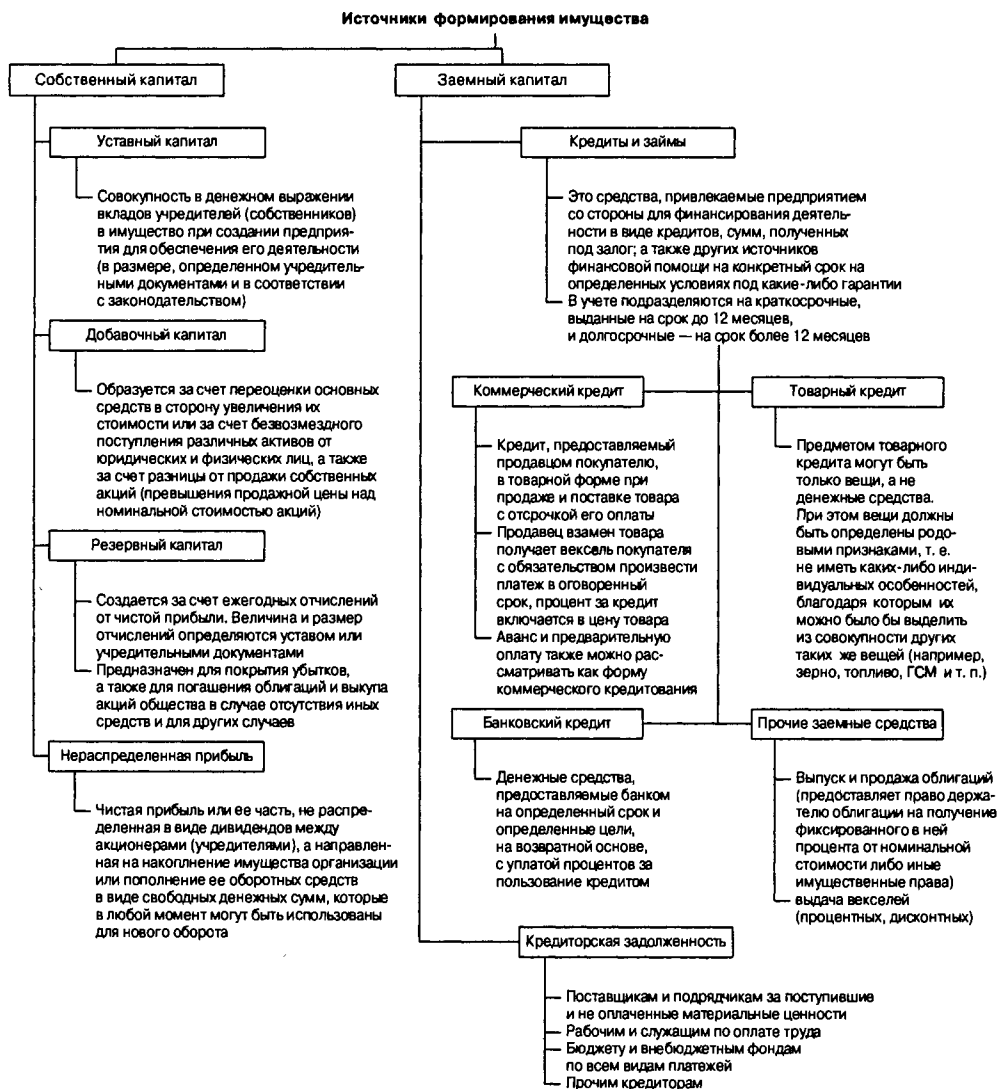


Схема 3.3.1. Источники формирования хозяйственных средств

Источники собственных средств:

- *уставный капитал* — совокупность в денежном выражении вкладов учредителей (собственников) в имущество (стоимость основных средств, нематериальных активов, оборотных и денежных средств) при создании предприятия для обеспечения его деятельности в размерах, определенных учредительными документами.

Уставный капитал является стартовым капиталом предприятия, необходимым для обеспечения его основной деятельности и получения в дальнейшем

прибыли. Это один из основных показателей, характеризующих размеры и финансовое состояние предприятия;

- *добавочный капитал* — образуется за счет прироста стоимости внеоборотных активов: при переоценке основных фондов в сторону увеличения; при поступлении различных активов от юридических и физических лиц (не подлежащих возврату), а также за счет эмиссионного дохода;
- *резервный капитал* — создается за счет ежегодных отчислений от чистой прибыли, предназначен для покрытия убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Величина резервного капитала и размер обязательных отчислений в него определяются уставом или учредительными документами.

Резервный капитал создается у хозяйствующих субъектов как гарантия повышения ответственности по их обязательствам;

- *нераспределенная прибыль* — чистая прибыль или ее часть, не распределенная в виде дивидендов между акционерами (учредителями), а направленная на накопление имущества предприятия или пополнение его оборотных средств в виде свободных денежных сумм, которые в любой момент могут быть использованы для нового оборота.

Заемный капитал представляет собой средства, привлекаемые предприятием со стороны для финансирования своей деятельности в виде кредитов, финансовой помощи, сумм, полученных под залог, а также других источников на конкретный срок, на определенных условиях под какие-либо гарантии.

Источники заемных средств:

- *банковские кредиты* — денежные средства, предоставляемые на определенный срок и определенные цели, на возвратной основе и с уплатой процентов за пользование кредитом предприятием, имеющим банковскую лицензию (банком);
- *коммерческие и товарные кредиты* — деньги и другие вещи, полученные от заимодавцев (кроме банков). К коммерческому и товарному кредиту применяются правила Гражданского кодекса РФ о займе, если иное не предусмотрено правилами договора, из которого возникло соответствующее обязательство, и они не противоречат существу такого обязательства (ст. 822–823 ГК РФ);
- другие формы привлечения заемных средств (размещение заемщиком заемных обязательств путем выдачи векселей, выпуска облигаций и др.).

Задолженность организации-заемщика заимодавцу по полученным займам и кредитам в бухгалтерском учете подразделяется на краткосрочную и долгосрочную. Краткосрочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой, согласно условиям договора, не превышает 12 месяцев, долгосрочной — более 12 месяцев.

Краткосрочная и долгосрочная задолженность может быть срочной и просроченной. Срочной задолженностью считается задолженность по полученным займам и кредитам, срок погашения которой по условиям договора не наступил или продлен (пролонгирован) в установленном порядке, а просроченной — с истекшим, согласно условиям договора, сроком погашения.

- *кредиторская задолженность:*

- задолженность перед поставщиками и подрядчиками за поступившие и неоплаченные материальные ценности (выполненные работы и оказанные услуги);
- задолженность перед поставщиками и подрядчиками, которым предприятие выдало собственные (товарные) векселя;
- задолженность по авансам, полученным предприятием под предстоящую поставку товаров (выполнение работ, оказание услуг);
- задолженность перед работниками предприятия по оплате труда (начисленная, но не выплаченная заработная плата);
- задолженность по всем видам платежей в бюджет (не перечисленные на данный период суммы налогов, причитающихся в бюджет) и др.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите объекты бухгалтерского учета. 2. На какие активы подразделяется имущество предприятия? Какое имущество относится к внеоборотным активам? 3. Назовите источники формирования имущества. Назовите составляющие собственного капитала. 4. Из каких источников формируется заемный капитал? Что относится к кредиторской задолженности? 5. Из каких процессов состоят хозяйственные операции как объект бухгалтерского учета?

Глава 4. МЕТОД БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Метод — это прием, способ или образ действия. *Метод бухгалтерского учета* означает способ познания и отражения объектов бухгалтерского учета (схема 4).

К способам и приемам изучения и регистрации информации об объектах бухгалтерского учета относятся:

- наблюдение за объектами учета:
 - документация;
 - инвентаризация;
- измерение объектов учета в денежном выражении:
 - оценка;
 - калькуляция;
- группировка и отражение хозяйственных операций:
 - счета;
 - двойная запись;
- обобщение информации о результатах хозяйственной деятельности:
 - балансовое обобщение;
 - бухгалтерская отчетность.

4.1. Документация

Документацией называется способ первичного отражения (регистрации) хозяйственных операций в специальных документах учета, являющихся основанием для бухгалтерских записей.

Документ — материальный носитель информации, предназначенный для ее обработки и передачи во времени и пространстве. *Бухгалтерский документ* — это письменное свидетельство (доказательство) факта совершения хозяйственной операции.

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет (п. 1 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете).

Таким образом, первичный учетный документ является основой системы бухгалтерского учета. Документальное оформление хозяйственных операций позволяет бухгалтерской службе вести предварительный, текущий и последующий контроль за движением имущества, состоянием расчетно-платежной дисциплины, отчетностью материально-ответственного лица и т. д. Для обеспечения достоверности и точ-

Метод бухгалтерского учета

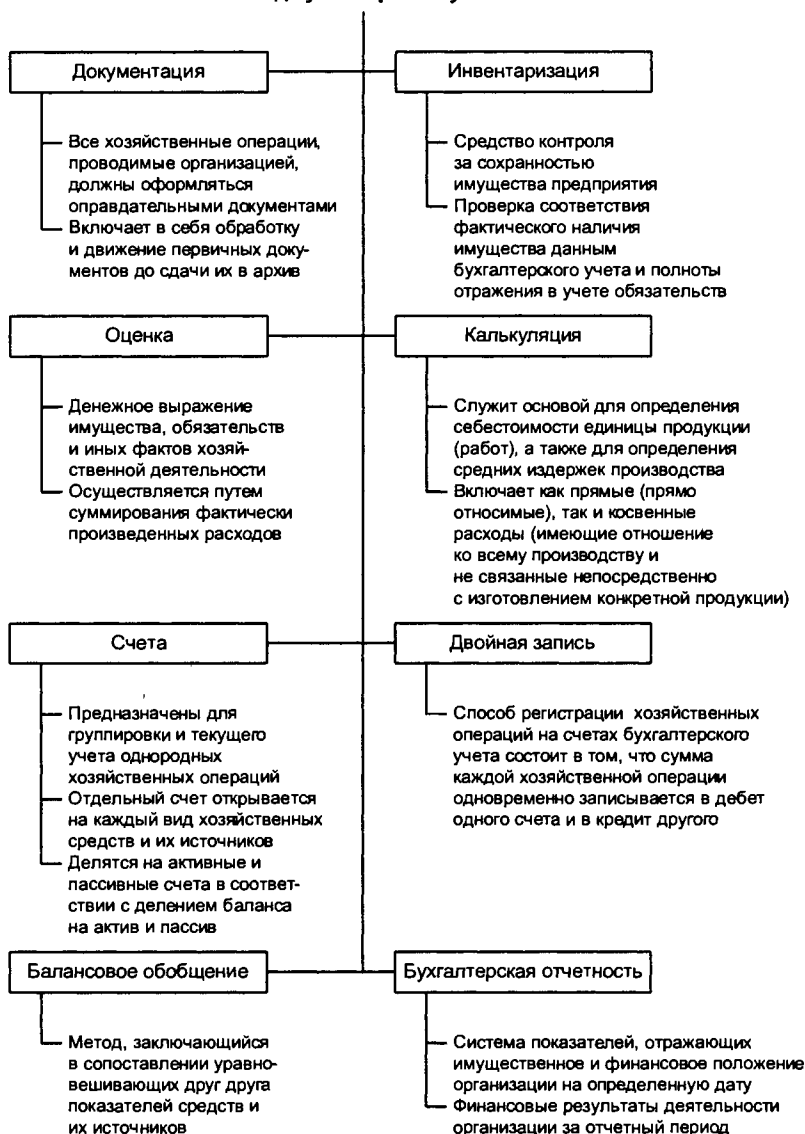


Схема 4. Метод бухгалтерского учета

ности учета, предварительного и последующего контроля за хозяйственными операциями документация должна отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение в документах всех учитываемых объектов;
- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;

— рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

Документы должны быть составлены своевременно, как правило, в момент совершения хозяйственной операции, а если это не представляется возможным — непосредственно по ее окончании. Несвоевременное оформление произведенных операций запутывает бухучет и негативно сказывается на расчетах с бюджетом. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляют хозяйственные операции с денежными средствами, подписывают руководитель предприятия и главный бухгалтер (или уполномоченные ими на то лица).

Создание носителей первичной учетной информации (документов) — это трудоемкий процесс, на который затрачивается более половины рабочего времени. Поток документов, обрабатываемый бухгалтерами, настолько велик, что даже большой штат счетных работников зачастую не в состоянии справиться с ним вручную. Поэтому сокращение трудоемкости учетных работ путем автоматизации учета является одной из важнейших задач, стоящих перед руководителями многих предприятий.

Классификация бухгалтерских документов

Разнообразие хозяйственных операций вызывает необходимость применения различных документов, для обеспечения правильного использования которых их классифицируют по определенным признакам (схема 4.1.1).

К *организационно-распорядительным* документам относятся приказы, распоряжения, указания, доверенности и т. п. Эти документы содержат распоряжение, разрешение, поручение либо право на проведение хозяйственной операции. Информация, содержащаяся в этих документах, не заносится в учетные регистры, так как в них не отражается сам факт совершения операции.

К *оправдательным (исполнительным)* документам относятся накладные, требования, приходные ордера, акты приемки и т. п. Оправдательные документы составляются в момент совершения операции, отражая ее исполнение, и представляют собой источник первичной учетной информации. Информация, содержащаяся в оправдательных документах, заносится в учетные регистры.

Существует целый ряд документов, сочетающих в себе разрешительный и оправдательный характер, такие документы относят к *комбинированным*. Комбинированный документ одновременно подтверждает распоряжение о выполнении какой-либо операции, удостоверяет ее выполнение и содержит указание о порядке отражения этой операции на счетах бухгалтерского учета. Сочетание в одном документе признаков нескольких видов документов сокращает количество документов и упрощает их учетную обработку. К комбинированным документам относятся расходный кассовый ордер, авансовый отчет, лимитно-заборная карта и др.

Классификация бухгалтерских документов

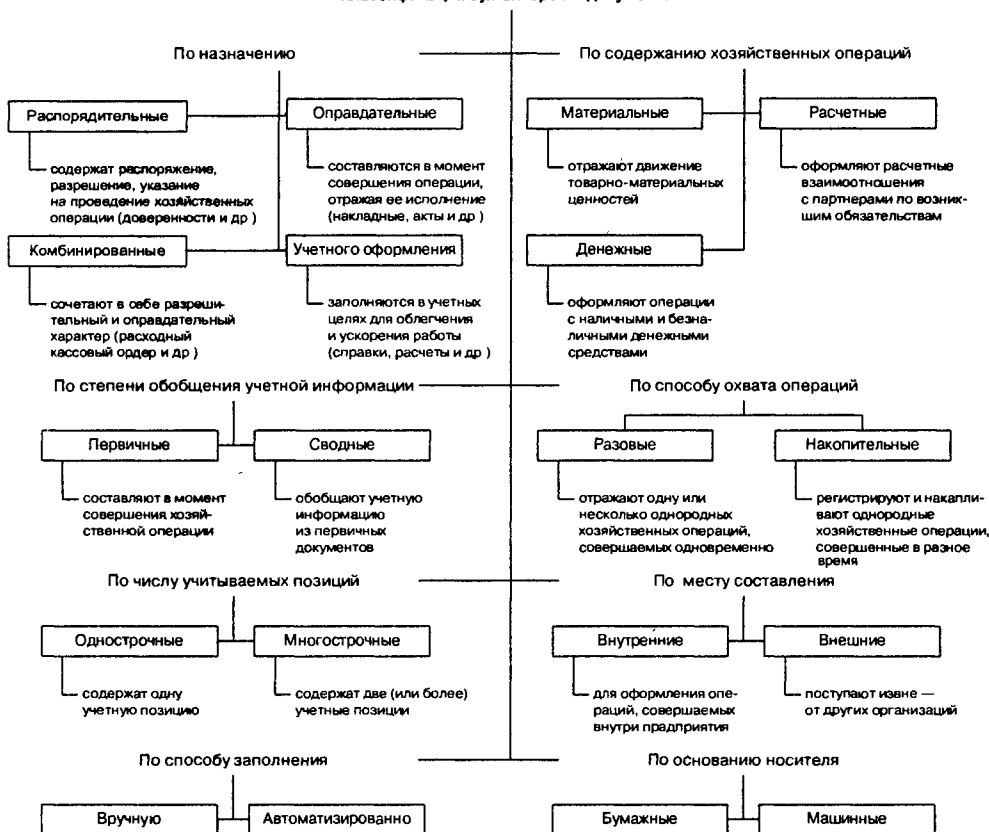


Схема 4.1.1. Классификация бухгалтерских документов

Документы *учетного (бухгалтерского) оформления* создаются бухгалтером для подготовки и оправдания учетных записей, не имеющих других документальных подтверждений. Такие документы составляют на основании ранее оформленных распорядительных и оправдательных документов, данных бухгалтерского учета, действующих указаний. Это различные расчеты и справки, выполняющие вспомогательную роль, их составляют для наглядного подтверждения выполненных записей (справка-расчет о начислении амортизации, о распределении прибыли предприятия; справка на сторнирование ошибочно сделанной записи и др.). Информацию из таких документов также заносят в учетные регистры.

Унифицированные формы документов

В соответствии с п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете первичные документы должны быть составлены по формам, содержащимся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, утверждаемым Госкомстатом РФ.

Унификация (лат. *uni* — один и *facere* — делать) — установление единообразия, приведение к единой форме. Унификация форм первичных учетных документов

производится для упрощения и облегчения составления и обработки документов. Она способствует рациональной организации учета, систематизирует его. В настоящее время действуют унифицированные формы по разделам учета, указанным в нижеследующей таблице.

Унифицированные формы первичной учетной документации	Нормативный акт, утвердивший формы
По учету кадров	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
По учету использования рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	Постановление Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1
По учету основных средств	Постановление Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7
По учету нематериальных активов	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а
По учету материалов	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а
По учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а
По учету кассовых операций	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88
По учету результатов инвентаризации	Постановление Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88
По учету работ в капитальном строительстве	Постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а Постановление Госкомстата РФ от 11.11.1999 № 100
По учету работы строительных машин и механизмов	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78
По учету работ в автомобильном транспорте	Постановление Госкомстата РФ от 28.11.1997 № 78
По учету денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132
По учету торговых операций (общие)	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132.
По учету торговых операций при продаже товаров в кредит	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132
По учету торговых операций в комиссионной торговле	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132
По учету операций в общественном питании	Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132
По учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения	Постановление Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66
По учету сельскохозяйственной продукции и сырья	Постановление Госкомстата РФ от 29.09.1997 № 68

Формы унифицированных документов, кроме обработки вручную, приспособлены для ведения учета в условиях механизированной обработки учетных данных. При необходимости в унифицированные формы могут быть внесены дополнительные реквизиты, при этом нельзя изменять реквизиты, предусмотренные формами. Вносимые изменения должны быть оформлены соответствующим организационно-распорядительным документом предприятия. Удаление отдельных реквизитов из унифицированных форм не допускается.

Документы, для которых не предусмотрены унифицированные формы, разрабатываются предприятием самостоятельно, но в этом случае они должны содержать обязательные реквизиты:

- наименование документа;
- дату составления документа;
- 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.

Разработанные на предприятии формы учетных документов необходимо утвердить в учетной политике.

Правила проверки первичных документов

Проверка первичных документов заключается в контроле, проводимом на предмет соответствия документа установленным правилам. Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке по форме, содержанию, правильности арифметических вычислений (схема 4.1.2).

При проверке *по форме* необходимо проконтролировать заполнение обязательных реквизитов документа — оформленный ненадлежащим образом документ может быть признан недействительным. Все предусмотренные формой документа реквизиты должны быть заполнены с учетом требований по их заполнению, содержать необходимые подписи лиц, ответственных за составление документа, и их расшифровки, а также печать организации, если это предусмотрено бланком формы и действующим законодательством. При этом необходимо учитывать, что в целях налогообложения первичными документами являются не только накладные, счета-фактуры, платежные поручения, но и договоры, акты сдачи-приемки, гарантийные письма и пр.

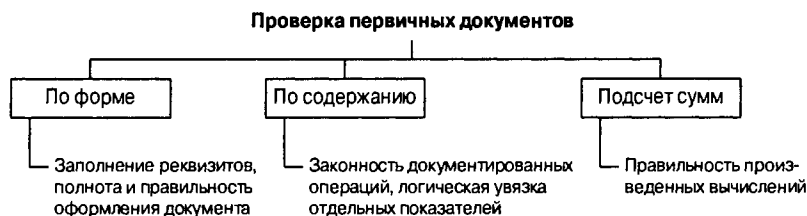


Схема 4.1.2. Проверка первичных документов

При проверке документов *по содержанию* необходимо проконтролировать соответствие документов требованиям законодательных и нормативных актов (например, в накладных на получение товаров должна быть выделена сумма НДС для возможности принятия НДС к возмещению).

Ошибки, выявленные в результате проверки первичных документов, можно разделить на несколько групп:

- по причинам возникновения: небрежность, бухгалтерская неграмотность, переутомление, неисправность вычислительной техники и т. п.;
- по месту возникновения: в тексте или цифрах первичных документов, при разноске в регистры;
- по значению: локальные ошибки (например, в дате) и транзитные (вызывающие автоматические ошибки в нескольких местах).

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

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом:

- одной тонкой чертой зачеркивают неправильный текст или сумму так, чтобы можно было прочитать исправленное;
- над зачеркнутым надписывают исправленный текст или сумму;
- на полях соответствующей строки делают оговорку «Исправлено» за подписью лиц, ранее подписавших документ, либо подтверждают подписью лица, производившего исправление, а также проставляют дату исправления.

В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются. Если документ составлен в нескольких экземплярах, то исправление производят на каждом экземпляре в отдельности.

После приемки информацию из первичного документа переносят в учетные регистры, при этом на самом документе ставят специальную отметку, исключающую возможность ее повторного использования.

Порядок хранения бухгалтерских документов

Информация, содержащаяся в принятых к учету первичных документах, накапливается и систематизируется в учетных регистрах. Из учетных регистров данные о хозяйственных операциях, произведенных предприятием за определенный период времени, переносят в сгруппированном виде в бухгалтерскую отчетность. Первичные документы, учетные регистры и бухгалтерская отчетность подлежат обязательному хранению в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет (п. 1 ст. 17 Закона о бухгалтерском учете). То есть необходимость хранения документов в течение нескольких лет обусловлена их правовым статусом, который закреплен действующим законодательством.

Для упорядочения количества издаваемых и получаемых документов на предприятии рекомендуется вести номенклатуру дел. Номенклатура дел представляет собой систематизированный перечень наименований дел, заводимых в делопроизводстве предприятия, а дело — это совокупность документов, относящихся к одному вопросу или участку деятельности, помещенных в отдельную папку с указанием срока хранения. Порядок разработки и утверждения номенклатуры дел регулируется Основными правилами работы архивов организаций (одобренны решением Коллегии Росархива от 06.02.2002).

В бухгалтерии каждый полученный документ, пройдя обработку, подшивается в папку-дело. Список дел может быть оформлен следующим образом:

Индекс дела	Наименование дела	Количество дел в папке	Срок хранения	Примечания

Номер на папке может состоять из присвоенного бухгалтерии (как подразделению предприятия) цифрового номера и порядкового номера заголовка дела по номенклатуре дел

Заголовок дела должен отражать основное содержание и состав документов дела

Можно указать, на основании какого из перечней устанавливается срок хранения документов; сделать отметку о передаче дел в другую организацию для продолжения и другие пометки

Заполняется при формировании папки по окончании календарного года

Первичные документы до передачи их в архив организации должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером. Сроки хранения документов в архиве предприятия определяются в соответствии с Перечнем типовых управленческих документов, образующихся в деятельности организаций, утвержденным Росархивом 06.10.2000 в ред. от 27.10.2003.

В случае прекращения деятельности организации документы, связанные с начислением и выплатой заработной платы работникам (лицевые счета работников относятся к документам с длительным сроком хранения, они должны храниться 75 лет), подлежат сдаче в государственные архивы. Для сдачи в архив документы подбираются в хронологическом порядке, комплектуются, подшиваются в папки и переплетаются. Сдача документов в архив сопровождается справкой.

Ответственность за обеспечение сохранности документов в период работы с ними и своевременную передачу их в архив несет главный бухгалтер (п. 6.6 Положения о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утв. Минфином СССР 29.07.1983 № 105). В то же время, согласно п. 3 ст. 17 Закона о бухгалтерском учете, ответственность за организацию хранения учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации. За нарушение порядка хранения документов на руководителя организации может быть наложен административный штраф (ст. 15.11 КоАП РФ).

Меры, которые необходимо предпринять в связи с утерей (пропажей или гибелью) первичных бухгалтерских документов, указаны в Положении о документах и документообороте в бухгалтерском учете. В соответствии с п. 6.8 этого Положения в случае пропажи или гибели первичных документов руководитель предприятия назначает своим приказом комиссию по расследованию. В нее следует включить работников бухгалтерии и специалистов, которые могут выявить причины утраты документов, — главного инженера, начальника службы безопасности и т. п.

В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и государственного пожарного надзора.

Результаты работы комиссии оформляют актом, в котором необходимо указать причины утраты документов, описать место, которое исследовалось, характер внешних повреждений. У лиц, ответственных за сохранность документов (главного бухгалтера, делопроизводителя или др.), необходимо получить письменные объяснения. К акту прилагается опись пострадавших документов. Акт утверждает руководитель организации.

4.2. Оценка имущества и обязательств

Для отражения имущества и обязательств в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности производится их оценка (п. 1 ст. 11 Закона о бухгалтерском учете).

Оценка — способ выявления стоимостного содержания экономических явлений. Оценку стоимости имущества, обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности осуществляют в денежном выражении (схема 4.2.1).

В связи с тем что существуют различные варианты оценки имущества и обязательств, при оценке конкретного вида имущества или обязательств необходимо учитывать требования стандартов по бухгалтерскому учету (ПБУ), в частности: по учету основных средств — ПБУ 6/01, по учету материально-производствен-

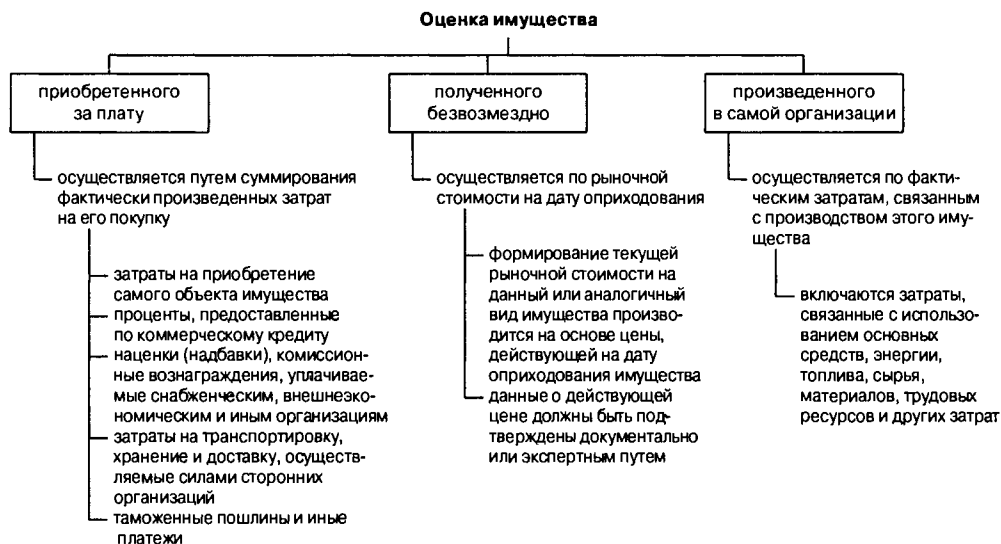


Схема 4.2.1. Оценка имущества

ных запасов — ПБУ 5/01, по учету договоров (контрактов) на капитальное строительство — ПБУ 2/94, по учету имущества и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте, — ПБУ 3/2006.

Оценка объектов бухгалтерского учета зависит от их видов и цели, с которой производится оценка: при постановке объекта на бухгалтерский учет; для отражения в бухгалтерской отчетности; для налоговых расчетов; для статистической отчетности; для прочих целей. Так, основные средства могут быть оценены по первоначальной, текущей (восстановительной), остаточной или рыночной стоимости (схема 4.2.2).

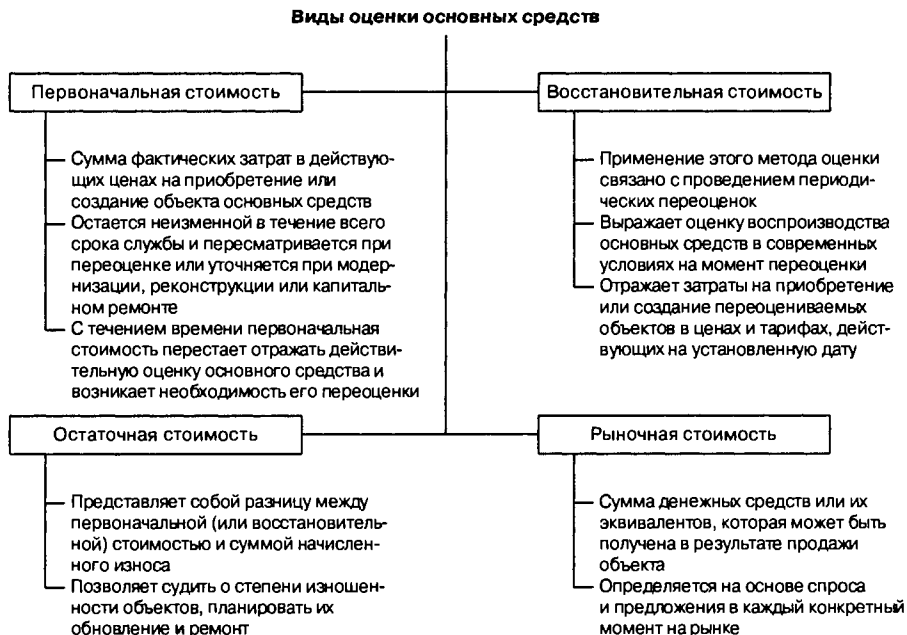


Схема 4.2.2. Виды оценки основных средств

Методы оценки различных видов имущества и обязательств должны быть отражены в приказе по учетной политике предприятия.

4.3. Калькуляция

Калькуляция (от лат. *calculation* — счет, вычисление) — определение затрат в денежной форме на производство единицы или группы единиц изделий либо на отдельные виды работ, услуг (транспортные перевозки, ремонт и др.).

Калькуляция, являясь основой для исчисления стоимости единицы продукции или выполненных работ, применяется при планировании, учете и анализе себестоимости продукции (работ, услуг).

Калькуляция может быть прогнозной, плановой, отчетной (фактической). *Прогнозные калькуляции* — разновидность перспективных плановых калькуляций, ко-

которые необходимы для определения эффективности капитальных вложений и новой техники. *Плановые калькуляции* составляют на планируемый период на основе прогрессивных норм затрат труда и средств производства, отражающих дальнейший технический прогресс и улучшение организации производства и труда. Разновидностью плановых являются *сметные калькуляции*, которые составляют на разовое изделие или работу для определения цены при расчетах с заказчиками и других целей. Разновидностью текущих плановых калькуляций являются *нормативные калькуляции*. В их основе лежат текущие, действующие нормы, характеризующие в основном достигнутый уровень затрат. Их применяют при нормативном методе учета затрат. Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям предприятия на данном этапе работы. Текущие нормы затрат в начале года, как правило, выше средних норм затрат, заложенных в плановую калькуляцию, а в конце года — наоборот, ниже. *Отчетные калькуляции* исчисляются на основе данных учета и характеризуют фактический уровень затрат (фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ) (схема 4.3.1).

Под *объектом калькуляции*, т. е. носителем издержек, понимают виды продукции (отдельные изделия, заказы), выполняемые виды работ и услуг. В качестве единицы калькулирования принимаются как натуральные (штуки, метры, литры), так и стоимостные показатели (рубли затрат, рубль выручки).

Калькуляция как способ группировки затрат относительно конкретной единицы продукции дает возможность отследить каждую составляющую себестоимости продукции (работ, услуг) на любом уровне производственного процесса. Себестоимость продукции (работ, услуг) представляет собой стоимостную оценку используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресурсов,

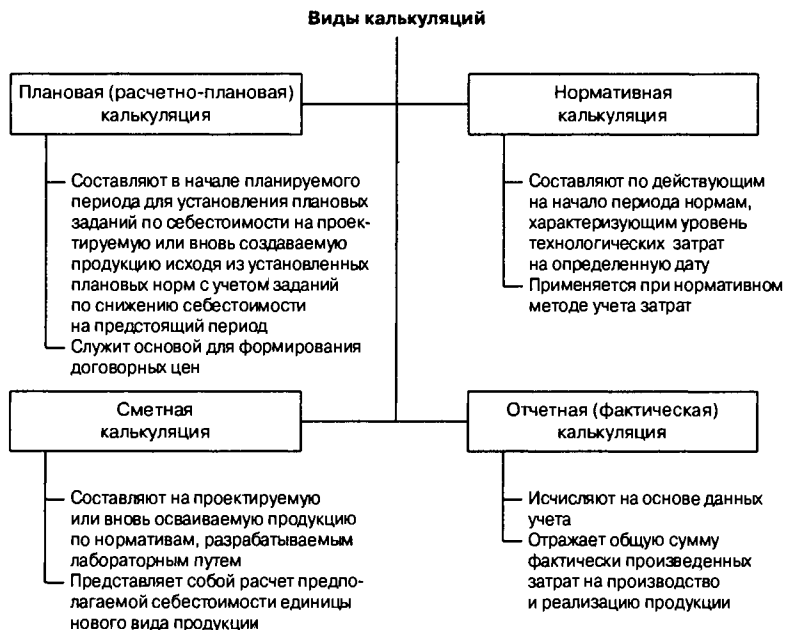


Схема 4.3.1. Виды калькуляций

сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудовых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализацию. Иными словами, себестоимость продукции — это текущие затраты (издержки) предприятия на производство продукции и ее реализацию (сбыт).

Калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг) — заключительный этап учета затрат. Он состоит в исчислении себестоимости единицы выпускаемой продукции, выполняемых работ, оказываемых услуг путем деления затрат, связанных с производством, на их количество. Этот порядок действует при любом методе учета затрат, а особенности калькулирования проявляются лишь при выборе объекта исчисления себестоимости. Так, при позаказном методе в качестве объекта калькулирования принимается заказ, при попередельном — единица вида полуфабрикатов или продукции соответствующего передела (стадии технологического процесса) и т. д.

При составлении плановых и отчетных (фактических) калькуляций себестоимости продукции и свода затрат на производство по предприятию в целом используется группировка затрат по местам их возникновения.

К основным местам (сферам) возникновения затрат относятся:

- материальная сфера (склад сырья, склад вспомогательных материалов);
- производственная сфера (производственные цеха, отдел проектирования, ремонтные мастерские);
- сфера управления (дирекция, отдел кадров, юридический отдел, финансовый отдел, бухгалтерия);
- коммерческая сфера (отдел сбыта, рекламный отдел, отдел исследования рынка, отдел отправки продукции).

Выделение мест возникновения затрат имеет важное значение для анализа издержек, так как связь между ростом затрат и изменением степени загрузки производственных мощностей предприятия наиболее четко проявляется в месте возникновения затрат. Принцип разграничения затрат позволяет определить результаты внутрипроизводственной, хозяйственной деятельности отдельных подразделений предприятия (схема 4.3.2).

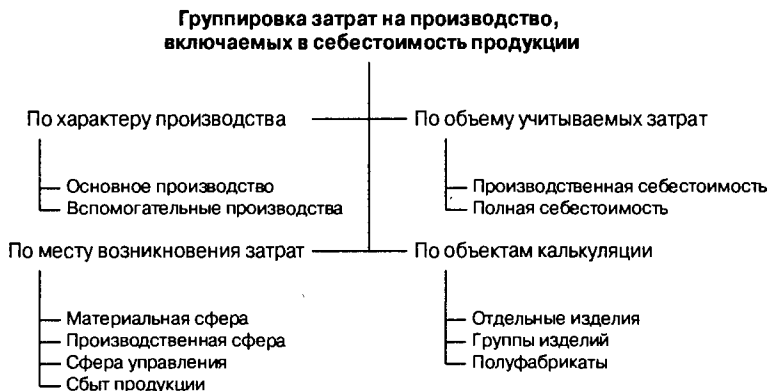


Схема 4.3.2. Группировка затрат на производство

Учет затрат и его разделение на учет по видам, по местам их возникновения и по носителям (объектам) позволяет осуществлять текущее наблюдение и контроль за производственным процессом, а также планировать издержки, сравнивать их с издержками за прошлые периоды и издержками других предприятий. Затраты (расходы) предприятия, их учет являются основным объектом управленческого учета.

4.4. Счета бухгалтерского учета

Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в рабочий план счетов бухгалтерского учета (п. 4 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете).

Счет бухгалтерского учета — это способ группировки и текущего учета однородных по экономическому содержанию хозяйственных средств предприятия, их источников, а также хозяйственных процессов. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе.

Графически счет представляет собой двустороннюю таблицу, левая сторона которой называется дебет (от лат. *debet* — он должен), а правая — кредит (от лат. *credit* — он верит).

Открыть счет — значит дать ему название и на соответствующей стороне записать начальное состояние учитываемого объекта, которое называется сальдо начальное (от итал. *saldo* — расчет, расплата, остаток).

Остатки, увеличение и уменьшение учитываемых объектов отражаются на разных сторонах счета в зависимости от того, что учитывается на счете — средства или источники.

Суммы всех записей, сделанных за период (месяц) по дебету и по кредиту счета, называются соответственно дебетовым и кредитовым оборотами.

Результат соизмерения дебетовых и кредитовых оборотов определяется как остаток по счету и называется сальдо конечное.

Активные и пассивные счета

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

Активный счет открывается для учета средств предприятия (основные средства, производственные запасы, готовая продукция, денежные средства в кассе и на расчетных счетах и др.), т. е. для статей, находящихся в активе баланса.

На активных счетах суммы операций, соответствующие приходу средств, регистрируются в дебете счета, а суммы расходных операций — в кредите. Сальдо активного счета расположено в дебете (дебетовое сальдо) и рассчитывается следующим образом: к дебетовому сальдо по соответствующему счету (например, счету 50 «Касса») на начало отчетного периода прибавляются обороты по дебету данного счета (поступление наличных денег в кассу) и вычитаются обороты по кредиту счета (выдача наличных денег из кассы) в течение отчетного периода. В результате на конец отчетного периода получается дебетовое сальдо (остаток денег в кассе).

Структура активного счета

Д	К
1. Сальдо на начало периода 2. Операции, вызывающие увеличение (+) 4. Сальдо на конец периода (дебетовое сальдо) $(1 + 2 - 3)$	3. Операции, вызывающие уменьшение (-)

На *пассивных* счетах отражается наличие и изменение источников формирования средств предприятия, их целевого назначения (уставный, резервный и добавочный капитал, прибыль и др.), т. е. пассивный счет открывается для статей, находящихся в пассиве баланса.

Суммы операций, соответствующие приходу средств по этому счету, регистрируются в кредите счета, а суммы расходных операций — в дебете. Сальдо пассивного счета расположено в кредите и определяется путем прибавления к кредитовому сальдо на начало отчетного периода сумм, записанных по кредиту счета, и вычитания из полученного итога сумм, записанных по дебету счета.

Структура пассивного счета

Д	К
3. Операции, вызывающие уменьшение (-)	1. Сальдо на начало периода 2. Операции, вызывающие увеличение (+) 4. Сальдо на конец периода (кредитовое сальдо) $(1 + 2 - 3)$

Счета, которые имеют признаки активных и пассивных счетов, носят название *активно-пассивных* счетов. На активно-пассивном счете одновременно учитываются два объекта. Сальдо по таким счетам может быть как дебетовое, так и кредитовое или одновременно по дебету и кредиту счета (развернутое).

Расчеты с дебиторами

Д	К
Сальдо на начало периода (задолженность дебитора) Увеличение дебиторской задолженности Сальдо на конец периода (задолженность дебитора)	Уменьшение дебиторской задолженности

Расчеты с кредиторами

Д	К
Уменьшение кредиторской задолженности	Сальдо на начало периода (задолженность кредиторам) Увеличение кредиторской задолженности Сальдо на конец периода (задолженность кредиторам)

Счета для отражения расчетов с дебиторами по своему строению противоположны счетам, на которых учитываются расчеты с кредиторами. Погашение или зачет (уменьшение) дебиторской задолженности отражается по кредиту счетов расчетов с дебиторами, а кредиторской задолженности — по дебету счетов расчетов с кредиторами. Если остаток дебиторской задолженности отражается, как правило, по дебету соответствующего счета расчетов с дебиторами, то остаток кредиторской задолженности — наоборот по кредиту соответствующего счета расчетов с кредиторами. Поэтому счета расчетов с дебиторами являются активными, а с кредиторами — пассивными.

Необходимость в этих счетах возникает тогда, когда во взаимоотношениях данного предприятия с другими предприятиями, организациями и лицами может меняться их экономический характер. Например, дебиторы прошлого периода становятся кредиторами в текущем периоде, и наоборот. Активно-пассивными могут быть счета расчетов — счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Примером активно-пассивного счета с двусторонним развернутым сальдо может служить счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Дебетовое сальдо по этому счету показывает сумму дебиторской задолженности (когда организации кто-нибудь должен) и отражается в активе баланса. При этом каждая запись по дебету показывает увеличение дебиторской задолженности или уменьшение кредиторской задолженности. Кредитовое сальдо по счету 76 показывает сумму кредиторской задолженности (когда должна организация) и отражается в пассиве баланса. Каждая запись по кредиту показывает увеличение долгов организации либо погашение дебиторской задолженности.

Счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»

Д	К
1. Сальдо — задолженность дебиторов	2. Сальдо — задолженность кредиторам
3. Погашение задолженности кредиторам, увеличение задолженности дебиторов	4. Увеличение задолженности кредиторам, уменьшение задолженности дебиторов
Сальдо — задолженность кредиторов (если $3 > 2 + 4$); задолженность дебиторов (если $4 < 1 + 3$)	Сальдо — задолженность кредиторам (если $2 + 4 > 3$); задолженность дебиторам (если $4 > 1 + 3$)

Следует иметь в виду, что в соответствии с п. 40 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности зачет между статьями актива и пассива баланса не допускается, т. е. информация о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности должна формироваться в бухгалтерском учете в развернутом виде с обособлением задолженности дебиторов и кредиторов.

Активные, пассивные и активно-пассивные счета предназначены для учета хозяйственных средств и источников их формирования, принадлежащих предприятию, а также привлеченных им в оборот. Они соответствуют статьям актива и пас-

сива баланса, и поэтому их принято называть *балансовыми счетами*. В плане счетов бухгалтерского учета балансовые счета имеют двухзначный шифр.

Предприятия и организации кроме средств, принадлежащих им на правах собственности, должны учитывать средства, не принадлежащие им, но находящихся в их распоряжении: на ответственном хранении, в переработке, принятые на комиссию и т. п. Учет таких операций осуществляется на *забалансовых счетах*, т. е. средства, учитываемые на них, в итоге баланса не включаются, а отражаются за балансом.

Учет на забалансовых счетах ведется без применения двойной записи, по дебету счета отражают получение ценностей либо возникновение обязательств, а по кредиту — их выбытие (списание). Забалансовые счета имеют трехзначный шифр.

Синтетические и аналитические счета

Активные и пассивные счета бухгалтерского учета по способу группировки и обобщения учетных данных делятся на синтетические и аналитические.

Синтетические счета — счета бухгалтерского учета, предназначены для учета наличия и движения средств предприятия, их источников и совершаемых процессов в обобщенном виде. Синтетические счета ведут только в денежном выражении. Отражение хозяйственных средств и процессов на синтетических счетах называется *синтетическим учетом*.

Данные синтетических счетов используют при заполнении форм бухгалтерской отчетности, и прежде всего баланса и отчета о прибылях и убытках, т. е. применяют для анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Содержание синтетических счетов раскрывают данные аналитических счетов. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета.

К счетам синтетического учета, имеющим несколько групп аналитических счетов, открывают *субсчета*. Субсчета необходимы для получения укрупненных показателей для анализа и составления баланса. Субсчет является промежуточным звеном между синтетическим счетом и открытыми к нему аналитическими счетами. Например, на синтетическом счете 10 «Материалы» предусмотрено иметь одиннадцать субсчетов: 10-1 «Сырье и материалы»; 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»; 10-3 «Топливо»; 10-4 «Тара и тарные материалы»; 10-5 «Запасные части» и т. д. На каждом из этих субсчетов будут объединены данные на основе аналитических счетов.

Синтетические счета, не требующие ведения аналитического учета, называются *простыми* («Касса», «Расчетные счета» и др.). Счета, которые требуют ведения аналитического учета, называются *сложными* («Вложения во внеоборотные активы», «Материалы», «Товары» и др.).

Аналитические счета — счета бухгалтерского учета, предназначенные для детализации, конкретизации информации о наличии, состоянии и движении средств и их источников, содержащейся в синтетических счетах. Они открываются в развитие определенного синтетического счета в разрезе его видов, частей, статей и, где это требуется, с оценкой информации в натуральном, трудовом и денежном выражении. Различают аналитические счета, открытые к активным и пассивным синтетическим счетам.

Между синтетическим счетом и относящимися к нему аналитическими счетами существует определенная связь:

- сальдо начальное и конечное данного синтетического счета равно сумме остатков на всех аналитических счетах, открытых к данному счету;
- суммы оборотов по дебету и кредиту одного синтетического счета должны быть равны суммам оборотов (соответственно) по дебету и кредиту всех аналитических счетов, относящихся к нему.

Отражение хозяйственных средств и процессов в детализированном виде на аналитических счетах называется *аналитическим учетом*. Аналитический учет организуется в карточках или книгах.

Регистрация хозяйственных операций в бухгалтерском учете может производиться в форме хронологической или систематической записи. Хронологическая запись фиксирует хозяйственные операции в порядке их совершения и оформления, а систематическая — посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета в соответствии с содержанием хозяйственных операций.

Классификация счетов бухгалтерского учета

Разнообразие и многочисленность объектов бухгалтерского учета вызывает необходимость применения большого количества различных счетов. Поэтому для изучения и правильного применения счетов бухгалтерского учета можно применить их группировку по определенным признакам и установить общие свойства для различных групп счетов. Однако следует учитывать, что счета можно классифицировать в зависимости от поставленной задачи, при этом многие из них могут быть классифицированы по-разному.

Для правильного использования счета необходимо знать:

- название счета;
- структуру и экономическое содержание счета;
- объекты, учитываемые на данном счете;
- характер оборотов и сальдо счета;
- роль счета в контроле за хозяйственной деятельностью, в определении себестоимости продукции, в выявлении финансовых результатов.

Классификация счетов должна представлять собой взаимосвязанную систему, отражающую перечень хозяйственных фактов и процессов, формы функционирования средств и хозяйственных операций, источников формирования средств и результатов деятельности предприятий. Классификация может производиться по различным признакам, наиболее существенными из которых являются (схема 4.4.1):

- отношение счетов к бухгалтерскому балансу;
- степень детализации получаемых показателей;
- назначение и структура счетов;
- экономическое содержание счетов.

Классификация счетов по экономическому содержанию. Принцип классификации счетов по экономическому содержанию заключается в том, что за основу берется экономический объект учета, отраженный на счете. Совокупность объектов бухгалтерского учета определяется содержанием финансово-хозяйственной

Классификация счетов бухгалтерского учета

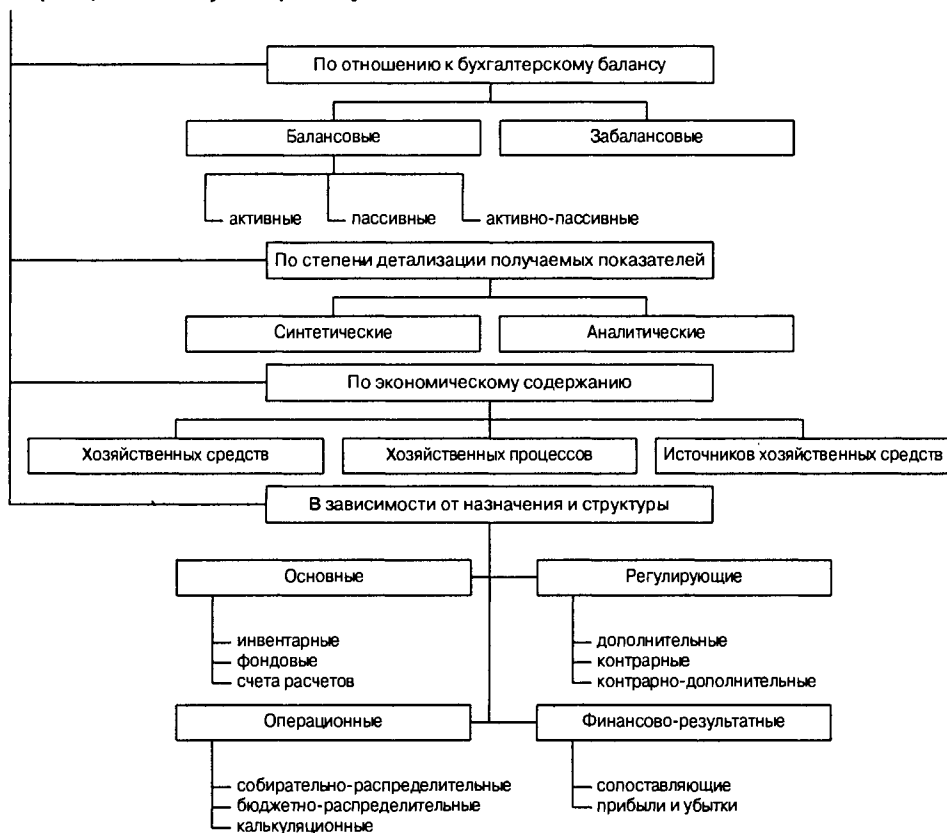


Схема 4.4.1. Классификация счетов бухгалтерского учета

деятельности предприятия — это позволяет установить виды и количество счетов, необходимых для всесторонней характеристики учитываемых объектов.

По экономическому содержанию выделяются следующие группы счетов (схема 4.4.2):

- I. Счета учета хозяйственных средств.
- II. Счета учета хозяйственных процессов.
- III. Счета учета источников хозяйственных средств.

Каждая группа объединяет различные по характеру и функциональной роли счета.

I. *Счета учета хозяйственных средств* предназначены для учета состава и движения хозяйственных средств. Их можно разбить на четыре подгруппы:

1. Счета для учета средств труда.
2. Счета для учета предметов труда.
3. Счета денежных средств.
4. Счета средств в расчетах.

Классификация счетов по экономическому содержанию

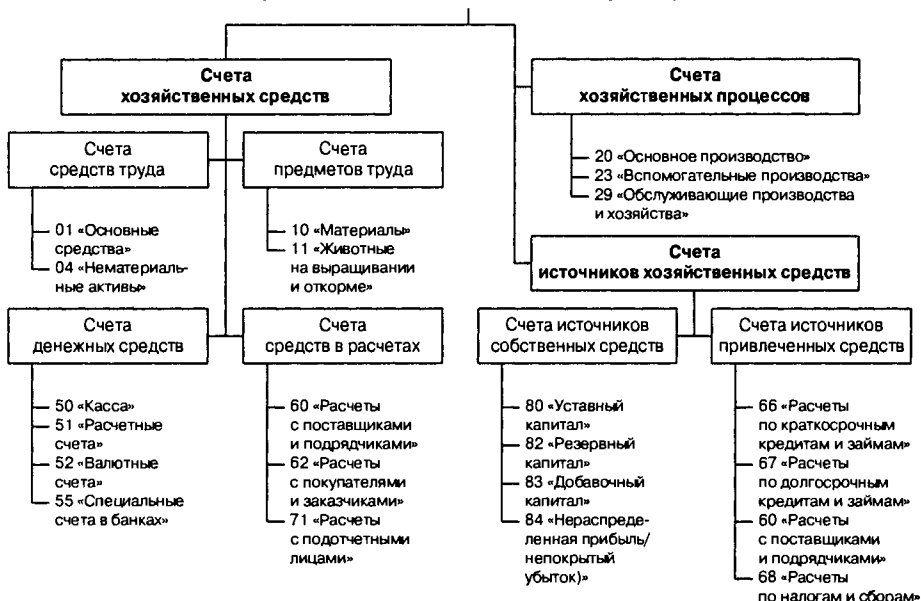


Схема 4.4.2. Классификация счетов по экономическому содержанию

Объектами учета счетов *первой подгруппы* являются все виды основных средств: здания, сооружения, машины, механизмы, транспортные средства и др. При помощи этой группы счетов устанавливается наличие, движение и выбытие: основных средств — на счете 01 «Основные средства», нематериальных активов — на счете 04 «Нематериальные активы».

Счета *второй подгруппы* предназначены для учета производственных запасов, их наличия и использования. К ним относятся такие счета, как счет 10 «Материалы», счет 11 «Животные на выращивании и откорме».

Счета *третьей подгруппы* предназначены для отражения операций, связанных с использованием денежных средств, находящихся в кассе, а также на расчетном и других счетах в банках. Это счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета» и др.

Счета, входящие в эту классификационную группу, являются активными, поэтому начальное и конечное сальдо у них может быть только дебетовое, т. е. по дебету всех счетов данной группы всегда показывается увеличение, а по кредиту — уменьшение.

Четвертая подгруппа счетов применяется для получения показателей по средствам, находящимся в незаконченных расчетах с заказчиками за выполненные и сданные работы или услуги, с подотчетными лицами, с разными дебиторами и кредиторами. Это счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

II. *Счета хозяйственных процессов*, составляющие вторую группу в системе классификации счетов по экономическому содержанию, предназначены для на-

блюдения за движением средств в хозяйственных процессах (снабжение, производство, реализация).

Сами хозяйственные процессы в счетах бухгалтерского учета не могут отражаться, но затраты средств на осуществление этих процессов и их результаты являются объектами бухгалтерского учета.

Объектами учета в процессе хозяйственной деятельности являются расходы, связанные с организацией и выполнением объема производства, с эксплуатацией машин и механизмов, содержанием и обслуживанием вспомогательных производств и хозяйств, а также затраты, связанные с созданием социально-бытовой базы для обслуживания работников организации и др. Для учета указанных объектов ведутся такие счета, как 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Процесс реализации продукции отражается на счете 90 «Продажи». По дебету этого счета отражается фактическая себестоимость реализованной продукции, товаров, других ценностей и расходы по их реализации, а по кредиту отражается выручка по реализованным ценностям.

III. *Счета источников средств*, объединяемые в третью группу, делятся на две подгруппы в зависимости от характера объектов учета:

1. Счета источников собственных средств.
2. Счета источников привлеченных средств.

Объектами учета источников собственных средств являются уставный, резервный и добавочный капитал, нераспределенная прибыль и целевое финансирование.

Вторую подгруппу счетов используют для учета источников привлеченных (заемных) средств. Объектами учета в этой ситуации являются ссуды банка, кредиторская задолженность, расчеты с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом, с внебюджетными фондами, с рабочими и служащими предприятия и др.

В результате хозяйственной деятельности происходит постоянное изменение источников (уменьшение или увеличение задолженности или обязательств). Для учета всех изменений и состояния задолженности используются счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.

В экономической классификации счетов группы и подгруппы образуются исходя из однородности экономического содержания объектов учета. Поэтому в классификационные группы включаются счета, которые имеют разное назначение и структуру.

Экономическая классификация счетов необходима для определения требуемого перечня счетов и получения полной и достоверной информации о производственно-хозяйственной и финансовой деятельности организации.

Классификация счетов по назначению и структуре. Такая классификация счетов необходима для получения информации:

- о наличии тех или иных видов средств или источников их образования;
- определения обеспеченности организации ресурсами;
- получения данных о себестоимости единицы продукции и т. д.

Все счета в зависимости от назначения и структуры можно поделить на:

- I. Основные.
- II. Регулирующие.

III. Операционные.

IV. Финансово-результатные.

I. *Основные счета* предназначены для учета и контроля за наличием и движением средств и их источников, т. е. основы хозяйственной деятельности предприятия, а также за состоянием расчетов с дебиторами и кредиторами. Основные счета могут быть активными, пассивными и активно-пассивными.

Основные активные счета принято называть *инвентарными* (материальные счета), так как они предназначены для учета средств труда, предметов труда, денежных ресурсов и т. п. На дебете инвентарных счетов отражают поступление (приход) объектов учета, а на кредите — их отпуск (расход). Все инвентарные счета связаны с балансом и могут иметь только дебетовое сальдо, которое отражается в активе баланса и подтверждают его в результате проведения инвентаризации (отсюда название — инвентарные).

К инвентарным счетам относятся 01 «Основные средства», 03 «Доходные вложения в материальные ценности», 04 «Нематериальные активы», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 21 «Полуфабрикаты собственного производства», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция», 50 «Касса», 51 «Расчетный счет» и др.

Основные пассивные счета принято называть *фондовыми* счетами. Их используют для наблюдения и контроля за состоянием и изменением источников формирования собственных средств предприятия. По кредиту фондовых счетов отражают формирование (увеличение) капитала за счет соответствующих источников, а по дебету — использование (уменьшение) капитала на установленные законодательством РФ цели. Вся группа основных пассивных счетов имеет кредитовое сальдо.

К фондовым счетам относятся 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», 86 «Целевое финансирование».

К основным счетам относятся *счета расчетов*. Счета расчетов предназначены для обобщения информации о состоянии расчетов с дебиторами и кредиторами предприятия. Для правильного отражения в отчетности финансового состояния предприятия не допускается зачет между статьями его активов и пассивов и информация о состоянии дебиторской и кредиторской задолженности должна формироваться в бухгалтерском учете в развернутом виде с обособлением задолженности дебиторов и кредиторов.

К активным счетам расчетов относят 19 «Налог на добавленную стоимость», 45 «Товары отгруженные» и др., к пассивным счетам расчетов относят 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др., к активно-пассивным счетам расчетов относят: 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 79 «Внутрихозяйственные расчеты».

II. *Регулирующие счета* применяют для характеристики объектов учета, корректирования (уточнения) оценки средств, показанных на основных счетах. Регулирующие счета могут иметь структуру как активных, так и пассивных счетов в зависимости от регулируемого объекта. Регулирующий счет может либо увеличивать оценку средств, указанную на регулируемом счете, либо уменьшать ее.

В зависимости от этого их подразделяют на дополнительные, контрарные и контрарно-дополнительные.

Дополнительными называются счета, увеличивающие (дополняющие) оценку средств, указанную на регулируемом счете.

Контрарными называют счета, уменьшающие оценку средств, указанную на регулируемом счете. Контрарные счета используют для регулирования активных и пассивных счетов, и в соответствии с этим они могут быть контрактивными и контрпассивными счетами. Счет 02 «Амортизация основных средств» — пассивный. Он является контрактивным по отношению к счету 01 «Основные средства». Сальдо счета показывает сумму износа на конкретный момент, которую сопоставляют с сальдо по счету 01 «Основные средства», отражаемым всегда по первоначальной стоимости. Разница этих сумм покажет остаточную стоимость основных средств, т. е. фактическую оценку состояния основных фондов организации на данный момент.

Получение достоверной и точной информации об оценке учитываемых средств и используемых источников является основой контроля и средством сохранности собственности. Наличие регулирующих счетов создает условия для сопоставимости данных учета и определения действительной величины учитываемого объекта. С помощью регулирующих счетов текущая учетная оценка активов, отражаемых на основных счетах, регулируется до суммы их балансовой стоимости (оценки).

К регулирующим счетам относятся 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 16 «Отклонение от стоимости материальных ценностей», 42 «Торговая наценка», 59 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей» и др.

III. *Операционные счета* — группа счетов бухгалтерского учета, объединяющая распределительные, калькуляционные счета.

Распределительные счета предназначены для отражения хозяйственных процессов путем предварительного учета затрат и контроля за их распределением между объектами калькуляции или отчетными периодами в целях правильного определения себестоимости работ. На распределительных счетах обычно учитывают косвенные расходы, связанные с производством или реализацией продукции, а также расходы будущих периодов. Распределительные счета бывают двух видов.

Собирательно-распределительные счета используют в учете для отражения затрат в отчетном периоде по определенному хозяйственному процессу, которые нельзя отнести на конкретный объект, а подлежат распределению между отдельными объектами учета. Эти счета имеют структуру активного счета. На дебет собирательно-распределительных счетов записывают в денежной оценке используемые средства (расходы), подлежащие распределению между несколькими объектами учета для включения их в себестоимость выполненных работ или оказанных услуг. По кредиту собирательно-распределительных счетов отражают списание фактических затрат на соответствующие объекты.

Распределение (списание) расходов по конкретным объектам производится ежемесячно в порядке, установленном инструкцией. Например, счет 26 «Общехозяйственные расчеты» в организациях используют для учета накладных расходов.

По дебету данного счета отражают расходы, связанные с затратами управленческого характера, которые распределяются с кредита этого счета, и их пропорционально включают в себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг).

Аналитический учет по собирательно-распределительным счетам ведется по установленной номенклатуре затрат по статьям расходов, счета не имеют сальдо и не связаны с балансом. К этим счетам относятся: 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расчеты», 28 «Брак в производстве».

Бюджетно-распределительные счета используют для учета доходов и расходов, которые сделаны за счет будущих отчетных периодов, в целях их распределения между бюджетами соответствующих периодов и включения их в показатели хозяйственной деятельности того периода, к которому они относятся (независимо от времени их возникновения). В эту группу входят такие счета, как: 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов».

Калькуляционные счета предназначены для учета фактических затрат и определения себестоимости произведенной продукции и выполненных работ. Калькуляционные счета по своей структуре относятся к активным счетам, по дебету которых собираются все затраты, формирующие себестоимость полученной продукции, выполненных работ, а по кредиту — списывается фактическая себестоимость. Сальдо в этих счетах может быть только дебетовое, означающее незавершенное производство. Аналитический учет по калькуляционным счетам ведут в разрезе объектов калькуляции и калькуляционных статей.

К этим счетам относят 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу».

IV. *Финансово-результатные (сопоставляющие) счета* служат для определения результатов производственно-хозяйственной деятельности.

Результат хозяйственной деятельности определяют путем сопоставления сумм дебетовых и кредитовых оборотов по определенным счетам. По кредиту счета отражаются все доходы, по дебету — убытки. К доходам относят прибыль от реализации продукции, валовой доход, доходы, полученные от реализации финансовых операций (с ценными бумагами), прочие доходы. К расходам и убыткам — издержки обращения, убытки от реализации продукции, убытки от финансовых операций (с ценными бумагами), прочие убытки.

К сопоставляющим счетам относится счет 90 «Продажи», предназначенный для обобщения информации о доходах и расходах, связанных с обычными видами деятельности организации, а также для определения финансового результата по ним. Записи по субсчетам 90-1 «Выручка», 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставлением совокупного дебетового оборота по субсчетам 90-2 «Себестоимость продаж», 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и кредитового оборота по субсчету 90-1 «Выручка» определяется финансовый результат (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц. Этот финансовый результат ежемесячно (заключительными оборотами) списывается с субсчета 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет.

Информацию об операционных, внереализационных доходах и расходах отражают на счете 91 «Прочие доходы и расходы». Ежемесячно сопоставлением дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяют сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц. Это сальдо ежемесячно (заключительными оборотами) списывают с субсчета 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99 «Прибыли и убытки». Таким образом, счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо на отчетную дату не имеет.

Счет 99 «Прибыли и убытки» является активно-пассивным, так как сальдо этого счета может меняться в зависимости от полученного результата. Сальдо дебетовое показывает убыток, а кредитовое — прибыль. Этот счет предназначен для выявления конечного (окончательного) финансового результата работы по итогам года. Это достигается путем сопоставления сумм дебетового и кредитового оборотов за весь отчетный период по данному счету. Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) записывается в балансе по специальной статье: прибыль в пассиве, убыток в активе баланса.

Все рассмотренные счета независимо от их принадлежности к той или иной группе, имея остатки (наличие средств или источников), показывают в балансе, и поэтому их называют *балансовыми счетами*.

План счетов бухгалтерского учета

Система счетов бухгалтерского учета способна обеспечить любой информацией, необходимой для целей планирования, нормирования, управления и контроля за выполнением заданий, но для единообразия содержания экономической информации о хозяйственных средствах, источниках, хозяйственных процессах, а также для правильного и четкого построения и организации бухгалтерского учета необходимы четкий перечень и конкретная характеристика каждого счета. Таким документом является План счетов бухгалтерского учета — систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета.

План счетов разработан на основе экономической классификации счетов, и счета в нем сгруппированы по признаку экономического содержания отражаемых хозяйственных процессов и расположены в определенной, экономически обоснованной последовательности. В Плане приведены наименования и коды синтетических счетов (счета первого порядка) и субсчетов (счета второго порядка).

По Плану счетов бухгалтерский учет должен вестись в организациях (кроме кредитных и бюджетных) всех форм собственности и организационно-правовых форм, ведущих учет методом двойной записи.

Для учета специфических операций предприятия могут по согласованию с Минфином РФ (или другим соответствующим органом) вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, используя свободные коды счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используют исходя из требований анализа, контроля и отчетности. Предприятия могут уточнять содержание отдельных из них, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий:

- регламентирует вопросы, имеющие отношение к основным методическим принципам ведения бухгалтерского учета;
- приводит краткую характеристику синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов;
- раскрывает структуру и назначение счетов, экономическое содержание обобщаемых на них фактов;
- раскрывает порядок учета наиболее распространенных операций.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается предприятием исходя из положений Инструкции и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, производственных запасов и т. д.).

В Инструкции после характеристики каждого синтетического счета дана типовая схема корреспонденции его с другими синтетическими счетами. В случае возникновения фактов хозяйственной деятельности, корреспонденция по которым не предусмотрена в типовой схеме, предприятия могут дополнять ее, соблюдая основные методологические принципы ведения бухгалтерского учета, установленные Инструкцией.

План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению утв. Приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н.

**План счетов бухгалтерского учета
финансово-хозяйственной деятельности организации
(утв. приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н)**

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
Раздел I				
Внеоборотные активы				
Основные средства	01	Активный	Основной (инвентарный)	По видам основных средств
Амортизация основных средств	02	Пассивный	Регулирующий (контрарный)	
Доходные вложения в материальные ценности	03	Активный	Основной (инвентарный)	По видам материальных ценностей
Нематериальные активы	04	Активный	Основной (инвентарный)	По видам нематериальных активов и по расходам на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы
Амортизация нематериальных активов	05	Пассивный	Регулирующий (контрарный)	
	06			
Оборудование к установке	07	Активный	Основной (инвентарный)	

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
Вложения во внеоборотные активы	08	Активный	Операционный (калькуляционный)	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
Отложенные налоговые активы	09	Активный	Регулирующий (контрарный)	
<i>Раздел II</i>				
<i>Производственные запасы</i>				
Материалы	10	Активный	Основной (инвентарный)	1. Сырье и материалы 2. Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали 3. Топливо 4. Тара и тарные материалы 5. Запасные части 6. Прочие материалы 7. Материалы, переданные в переработку на сторону 8. Строительные материалы 9. Инвентарь и хозяйственные принадлежности 10. Специальная оснастка и специальная одежда на складе 11. Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации
Животные на выращивании и откорме	11	Активный	Основной (инвентарный)	
	12			
	13			

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
Резервы под снижение стоимости материальных ценностей	14	Пассивный	Регулирующий (контрарный)	
Заготовление и приобретение материальных ценностей	15	Активный	Операционный (калькуляционный)	
Отклонение в стоимости материальных ценностей	16	Активно-пассивный	Регулирующий (контрарно-дополнительный)	
	17			
	18			
Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	19	Активный	Основной (расчетов)	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
<i>Раздел III</i>				
<i>Затраты на производство</i>				
Основное производство	20	Активный	Операционный (калькуляционный)	
Полуфабрикаты собственного производства	21	Активный	Основной (инвентарный)	
	22			
Вспомогательные производства	23	Активный	Операционный (калькуляционный)	
	24			
Общепроизводственные расходы	25	Нет остатка	Операционный (собираательно-распределительный)	
Общехозяйственные расходы	26	Нет остатка	Операционный (собираательно-распределительный)	
	27			

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
Брак в производстве	28	Нет остатка	Операционный (калькуляцион- ный)	
Обслуживающие производства и хозяйства	29	Активный	Операционный (калькуляцион- ный)	
	30			
	31			
	32			
	33			
	34			
	35			
	36			
	37			
	38			
	39			
<i>Раздел IV</i>				
<i>Готовая продукция и товары</i>				
Выпуск продукции (работ, услуг)	40	Нет остатка	Регулирующий (контрарно- дополнительный)	
Товары	41	Активный	Основной (инвентарный)	1. Товары на складах 2. Товары в розничной торговле 3. Тара под товаром и порожня 4. Покупные изделия
Торговая наценка	42	Пассивный	Регулирующий (контрарный)	
Готовая продукция	43	Активный	Основной (инвентарный)	
Расходы на продажу	44	Активный	Операционный (калькуляцион- ный)	
Товары отгруженные	45	Активный	Основной (расчетов)	
Выполненные этапы по незавер- шенным работам	46	Активный	Основной (инвентарный)	
	47			
	48			
	49			
<i>Раздел V</i>				
<i>Денежные средства</i>				
Касса	50	Активный	Основной (инвентарный)	1. Касса в организации 2. Операционная касса 3. Денежные документы

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
Расчетные счета	51	Активный	Основной (инвентарный)	
Валютные счета	52	Активный	Основной (инвентарный)	
	53			
	54			
Специальные счета в банках	55	Активный	Основной (инвентарный)	1. Аккредитивы 2. Чековые книжки 3. Депозитные счета
	56			
Переводы в пути	57	Активный	Основной (инвентарный)	
Финансовые вложения	58	Активный	Основной (инвентарный)	1. Паи и акции 2. Долговые ценные бумаги 3. Предоставленные займы 4. Вклады по договору простого товарищества
Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги	59	Пассивный	Регулирующий (контрарный)	
<i>Раздел VI</i>				
<i>Расчеты</i>				
Расчеты с поставщиками и подрядчиками	60	Активно-пассивный	Основной (расчетов)	
	61			
Расчеты с покупателями и заказчиками	62	Активно-пассивный	Основной (расчетов)	
Резервы по сомнительным долгам	63	Пассивный	Регулирующий (контрарный)	
	64			
	65			
Расчеты по краткосрочным кредитам и займам	66	Пассивный	Основной (расчетов)	По видам кредитов и займов
Расчеты по долгосрочным кредитам и займам	67	Пассивный	Основной (расчетов)	По видам кредитов и займов
Расчеты по налогам и сборам	68	Пассивный	Основной (расчетов)	По видам налогов и сборов
Расчеты по социальному страхованию	69	Пассивный	Основной (расчетов)	1. Расчеты по социальному страхованию 2. Расходы по пенсионному обеспечению 3. Расчеты по обязательному медицинскому страхованию

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
Расчеты с персоналом по оплате труда	70	Пассивный	Основной (расчетов)	
Расчеты с подотчетными лицами	71	Активно-пассивный	Основной (расчетов)	
	72			
Расчеты с персоналом по прочим операциям	73	Активно-пассивный	Основной (расчетов)	1. Расчеты по предоставленным займам 2. Расчеты по возмещению материального ущерба
	74			
Расчеты с учредителями	75	Активно-пассивный	Основной (расчетов)	1. Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал 2. Расчеты по выплате доходов
Расчеты с разными дебиторами и кредиторами	76	Активно-пассивный	Основной (расчетов)	1. Расчеты по имущественному и личному страхованию 2. Расчеты по претензиям 3. Расчеты по причитающимся дивидендам и другим доходам 4. Расчеты по депонированным суммам
Отложенные налоговые обязательства	77	Пассивный	Регулирующий (контрарный)	
	78			
Внутрихозяйственные расчеты	79	Активно-пассивный	Основной (расчетов)	1. Расчеты по выделенному имуществу 2. Расчеты по текущим операциям 3. Расчеты по договору доверительного управления
Раздел VII Капитал				
Уставный капитал	80	Пассивный	Основной (фондовый)	
Собственные акции	81	Активный	Основной (инвентарный)	
Резервный капитал	82	Пассивный	Основной (фондовый)	
Добавочный капитал	83	Пассивный	Основной (фондовый)	
Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)	84	Пассивный	Основной (фондовый)	
	85			

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
Целевое финансирование	86	Пассивный	Основной (фондовый)	По видам финансирования
	87			
	88			
	89			
Раздел VIII Финансовые результаты				
Продажи	90	Нет остатка	Финансово-результатный (сопоставляющий)	1. Выручка 2. Себестоимость продаж 3. Налог на добавленную стоимость 4. Акцизы 9. Прибыль / убыток от продаж
Прочие доходы и расходы	91	Нет остатка	Финансово-результатный (сопоставляющий)	1. Прочие доходы 2. Прочие расходы 3. Сальдо прочих доходов и расходов
	92			
	93			
Недостачи и потери от порчи ценностей	94	Нет остатка	Операционный (собираательно-распределительный)	
	95			
Резервы предстоящих расходов	96	Пассивный	Операционный (бюджетно-распределительный)	По видам расходов
Расходы будущих периодов	97	Активный	Операционный (бюджетно-распределительный)	По видам расходов
Доходы будущих периодов	98	Пассивный	Операционный (бюджетно-распределительный)	1. Доходы, полученные в счет будущих периодов 2. Безвозмездные поступления 3. Предстоящие поступления задолженности по недостачам, выявленным за прошедшие годы
				4. Разница между суммой, подлежащей взысканию с виновных лиц, и балансовой стоимостью по недостачам ценностей
Прибыли и убытки	99	Активно-пассивный	Финансово-результатный	

Наименование счета	№	Вид счета		Субсчет номер и наименование
		По отношению к балансу	По назначению и структуре	
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 платежей полученные		008		
Обеспечения обязательств и платежей выданные		009		
Износ основных средств		010		
Основные средства, сданные в аренду		011		

Принципы, правила и способы ведения организациями бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др., в том числе признания, оценки, группировки устанавливаются положениями и другими нормативными актами, методическими указаниями по вопросам бухгалтерского учета. Этим определено место Плана счетов бухгалтерского учета в системе нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации как документа, который имеет методический, рекомендательный характер.

4.5. Метод двойной записи

Метод двойной записи основывается на балансовом равновесии, заключающемся в сопоставлении уравновешивающих друг друга систем показателей (ресурсы и их использование, производство и потребление, денежные доходы и расходы и т. п.).

Двойная запись на счетах бухгалтерского учета заключается в следующем: всякая хозяйственная операция затрагивает два счета (две статьи баланса) и поэтому должна записываться дважды — в дебет одного счета и в кредит другого. Причем записи на счетах производятся таким образом, что дебет одного счета может быть взаимосвязан с кредитом одного или нескольких счетов, а кредит одного счета — с дебетом одного или нескольких счетов в одинаковых суммах.

Благодаря методу двойной записи объекты бухгалтерского учета получают отражение на счетах во взаимной связи, что имеет важное значение для контроля.

Процедура определения счетов, затрагиваемых данной хозяйственной операцией, и последующего отражения в этих счетах суммы произведенной операции называется *бухгалтерской проводкой* — сумма операции как бы проводится от счета к счету.

Бухгалтерская проводка составляется только на основании документов. Для составления бухгалтерской проводки по какой-либо хозяйственной операции необходимо:

- определить сущность происходящих в результате операции изменений в хозяйственных средствах предприятия;
- по Плану счетов выбрать счета, по дебету и кредиту которых должна быть записана сумма данной хозяйственной операции.

Связь между счетами, возникающая при двойной записи, называется *корреспонденцией счетов*, а счета, между которыми возникает такая связь, называются корреспондирующими счетами.

В результате обработки документов бухгалтер устанавливает корреспонденцию счетов, указывая дебетуемый и кредитуемый счета. Проводка (корреспонденция) может быть простой, если на основании документа по операции указываются два счета, и сложной — при участии трех и более счетов.

Многообразие хозяйственных операций, совершаемых на предприятии, оказывает влияние на величину имущества и источников его образования. Одни операции изменяют состав средств, другие — источники этих средств, третьи увеличивают одновременно как состав средств, так и их источники, четвертые одновременно уменьшают то и другое. Это находит отражение в изменении статей баланса. Но, как бы ни были разнообразны эти изменения, у работников бухгалтерии не должно возникать затруднений в установлении корреспонденции счетов, в конечном итоге все они сводятся к четырем видам.

Первый вид хозяйственных операций вызывает изменения только в активе баланса: одна его статья увеличивается, другая — уменьшается на сумму хозяйственной операции, т. е. видоизменяется состав хозяйственных средств, их размещение. Итог баланса не изменяется.

Пример. С расчетного счета организации получены денежные средства на выплату заработной платы работникам в сумме 51 000 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в двух объектах учета, учитываемых на активных счетах: в кассе произошло увеличение наличных денег на 51 000 руб., а на расчетном счете в банке произошло уменьшение денежных средств на 51 000 руб.

В связи с тем что на активных счетах увеличение показывается в дебете, а уменьшение — в кредите, корреспонденция будет иметь вид:

Дебет счета 50 «Касса» — 51 000 руб.

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 51 000 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

Д	«Касса»	К	Д	«Расчетные счета»	К
Сн — 1000 руб.			Сн — 100 000 руб.		
51 000 руб.				51 000 руб.	

Второй вид хозяйственных операций вызывает изменения только в пассиве баланса: одна его статья увеличивается, другая — уменьшается, т. е. видоизменяются источники хозяйственных средств. Итог баланса не изменяется.

Пример. На основании начисленной заработной платы работникам начислен налог на доходы в сумме 6600 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в двух объектах учета, учитываемых на пассивных счетах: уменьшилась задолженность работникам по заработной плате на 6600 руб., увеличилась задолженность перед бюджетом на 6600 руб.

В связи с тем что на пассивных счетах увеличение показывается в кредите, а уменьшение — в дебете, корреспонденция будет иметь вид:

Дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — 6600 руб.

Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 6600 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

«Расчеты с персоналом по оплате труда»		«Расчеты по налогам и сборам»	
Д	К	Д	К
6600 руб.	Сн — 51 000 руб.		Сн — 6600 руб.

Третий вид хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону увеличения его статей. Итог баланса также увеличивается на сумму хозяйственной операции по активу и пассиву.

Пример. От поставщика получены материалы на сумму 100 000 руб., оплата за которые не произведена.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в двух объектах учета, учитываемых на активном и пассивном счетах.

«Материалы» — счет активный, поэтому увеличение запасов показывается в дебете, «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — счет пассивный, задолженность перед поставщиками увеличивается, поэтому ее показываем в кредите. Корреспонденция счетов будет иметь вид:

Дебет счета 10 «Материалы» — 100 000 руб.

Кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — 100 000 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

«Материалы»		«Расчеты с поставщиками и подрядчиками»	
Д	К	Д	К
Сн — 250 000 руб. 100 000 руб.			Сн — 100 000 руб.

Четвертый вид хозяйственных операций вызывает изменения в активе и пассиве баланса одновременно в сторону уменьшения его статей. Итог баланса также уменьшится на сумму хозяйственной операции.

Пример. В соответствии с начисленными налогами переводим деньги в бюджет в сумме 6600 руб.

В результате хозяйственной операции произошли изменения в сторону уменьшения в двух объектах учета, учитываемых на активном и пассивном счетах.

«Расчетные счета» — счет активный, поэтому уменьшение денежных средств показываем в кредите, а «Расчеты по налогам и сборам» — счет пассивный, поэтому уменьше-

ние задолженности по налогам показываем в дебете. Корреспонденция счетов будет иметь вид:

Кредит счета 51 «Расчетные счета» — 6600 руб.

Дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — 6600 руб.

Схема счетов будет выглядеть так:

Д	«Расчетные счета»	К	Д «Расчеты по налогам и сборам»	К
Сн — 49 000 руб.				Сн — 6600 руб.
	6600 руб.		6600 руб.	

Все четыре вида хозяйственных операций можно выразить формулами, заменив буквенным выражением: А — актив, П — пассив, Х — хозяйственная операция, повлекшая за собой изменения (увеличение или уменьшение).

$$1\text{-й вид: } A - X + X = П$$

Дебет	Активный счет	Кредит	Дебет	Активный счет	Кредит
		-		+	
		→			

Изменения, равные и противоположные по значению, произошли только в активе баланса.

$$2\text{-й вид: } A = П - X + X$$

Дебет	Пассивный счет	Кредит	Дебет	Пассивный счет	Кредит
		+		-	
		←			

Изменения, равные и противоположные по значению, произошли только в пассиве баланса.

$$3\text{-й вид: } A + X = П + X$$

Дебет	Активный счет	Кредит	Дебет	Пассивный счет	Кредит
		+		+	
		→			

Изменения произошли в активе и пассиве баланса в сторону увеличения.

$$4\text{-й вид: } A - X = П - X$$

Дебет	Активный счет	Кредит	Дебет	Пассивный счет	Кредит
		-		-	
		→			

Изменения произошли в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения.

4.6. Оборотные ведомости

Учетная информация, поступающая в течение месяца, оказывается разобщенной по многим счетам синтетического и аналитического учета.

Для ведения постоянного контроля за качеством (полнота и правильность) учетных записей и для обобщения данных учетной регистрации на счетах бухгалтерского учета на предприятии используют различные приемы, одним из которых является составление оборотных ведомостей. Оборотные ведомости также носят название оборотно-сальдовых, так как их составляют на основании данных счетов об оборотах за месяц и остатках (сальдо) на начало и конец месяца.

Посредством составления оборотных ведомостей по счетам синтетического и аналитического учета реализуется принцип тождества данных аналитического учета, оборотам и остаткам по счетам синтетического учета (п. 4 ст. 8 Закона о бухгалтерском учете).

Оборотная ведомость представляет собой таблицу, в которой на каждый счет отводится отдельная строка, где записывают наименование и номер счета, сумму начального сальдо (дебетовое или кредитовое), сумму оборотов по дебету и кредиту, и выводится конечное сальдо (дебетовое или кредитовое). Оборотную ведомость составляют в конце месяца, и в ней регистрируют обороты и остатки по всем работающим счетам.

Существуют оборотные ведомости по счетам синтетического и аналитического учета. Оборотная ведомость по счетам синтетического учета имеет следующую форму:

Код счета	Наименование счета	Сальдо на начало месяца, тыс. руб.		Оборот за месяц, тыс. руб.		Сальдо на конец месяца, тыс. руб.	
		Д	К	Д	К	Д	К
1	2	3	4	5	6	7	8
10	Материалы	200		200	100	300	—
50	Касса	50		300	250	100	—
51	Расчетный счет	1000		50 000	42 000	9000	—
60	Расчеты с поставщиками		600	5000	13100		8700
70	Расчеты по оплате труда		250	250	300		300
80	Уставный капитал		400				400
	Итого	1250	1250	55 750	55 750	9400	9400

По итогам оборотной ведомости осуществляется проверка учетных записей на синтетических счетах, так по итоговой строке в оборотной ведомости должно быть три пары равенств:

- 1) остатки на начало отчетного периода по дебету и кредиту (гр. 3 и 4);
- 2) обороты по дебету и кредиту (гр. 5 и 6);
- 3) остатки на конец отчетного периода по дебету и кредиту (гр. 7 и 8).

Первое равенство показывает, что итоговая сумма всех средств предприятия на начало периода равна итоговой сумме источников этих средств. Эти цифры отражают баланс предприятия на начало периода (в приведенном примере $1250 = 1250$).

Второе равенство вытекает из принципа двойной записи, при котором каждая хозяйственная операция отражается в одинаковой сумме по дебету и кредиту разных счетов, и если суммы не совпадают, то это свидетельствует об ошибках при записях по счетам бухгалтерского учета либо в подсчетах ($55\,750 = 55\,750$).

Третье равенство, так же как и первое, вытекает из равенства итогов средств и их источников и показывает баланс на конец отчетного периода ($9400 = 9400$).

В оборотной ведомости по синтетическим счетам содержатся обобщенные сведения о состоянии, изменении и остатках имущества и обязательств организации. Эти данные используются при составлении бухгалтерского баланса.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета составляют отдельно к каждому синтетическому счету, по которому ведется аналитический учет. Они имеют различную форму в зависимости от особенностей объектов аналитического учета. По счетам аналитического учета применяют три формы оборотных ведомостей:

- 1) при ведении натурально-стоимостного учета;
- 2) при ведении учета только в денежном выражении;
- 3) при ведении учета по счетам расчетов с разными дебиторами и кредиторами.

Если объект учета отражается на аналитических счетах только в стоимостном выражении, то оборотные ведомости по этим счетам составляются по такой же форме, что и оборотные ведомости по счетам синтетического учета. Если объект учета отражается на аналитических счетах не только в стоимостном, но и в натуральном или трудовом выражении, то показатели оборотных ведомостей по этим счетам приводятся также в стоимостном, натуральном или трудовом выражении.

Оборотные ведомости по счетам аналитического учета — свод оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, открытым к данному синтетическому счету. Для выявления допущенных ошибок на счетах (например, суммы могут быть записаны не на те счета, к которым они относятся) сверяют итоги оборотных ведомостей по счетам аналитического учета с данными соответствующего синтетического счета в оборотной ведомости по синтетическим счетам. Итоги оборотной ведомости по счетам аналитического учета должны равняться итогам по синтетическому счету.

Пример. Предположим, что на начало месяца по дебету синтетического счета «Расчеты с подотчетными лицами» числится:

— сумма 150 руб. — остаток неизрасходованных командировочных, выданных Кружкину Б. Б. В течение месяца с него удержано 100 руб., остаток на конец месяца составил 50 руб.

— сумма 400 руб. — выданная Ложкину В. В. на представительские расходы. В течение месяца он представил авансовый отчет на сумму 250 руб. На конец месяца не возвращена сумма 150 руб.

В течение месяца Мискину А. А. на покупку канцелярских принадлежностей выдана сумма — 200 руб., за которую он отчитался.

Таким образом, на конец месяца за работниками предприятия числится задолженность в сумме 200 руб.

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой авансовой выдаче (схема 4.6.1)

Аналитические счета					
Мискин А. А.		Кружкин Б. Б.		Ложкин В. В.	
Д	К	Д	К	Д	К
С _н —		С _н 150 =		С _н 400 =	
Об 200 =	Об 200 =	Об —	Об 100 =	Об —	Об 250 =
С _к —		С _к 50 =		С _к 150 =	

Оборотная ведомость						
Выдано под отчет	Сальдо на начало месяца (С _н)		Оборот за месяц (Об)		Сальдо на конец месяца (С _к)	
	Д	К	Д	К	Д	К
Мискину А. А.	—	—	200 =	200 =	—	—
Кружкину Б. Б.	150 =			100 =	50 =	
Ложкину В. В.	400 =			250 =	150 =	
Итого	550 =		200 =	550 =	200 =	

Синтетический счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»			
Д		К	
С _н	550 =		
Об	200 =	Об	200 =
			100 =
			250 =
Итого Об	200 =	Итого Об	550 =
С _к	200 =		

Схема 4.6.1. Взаимосвязь синтетического и аналитических счетов

4.7. Инвентаризация

Инвентаризация (от лат. *inventarium* — опись имущества) — периодическая проверка наличия числящихся на балансе предприятия ценностей, их сохранности и правильности хранения.

Для обеспечения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности предприятия обязаны проводить инвентаризацию имущества и обязательств, в ходе которой проверяются и документально подтверждаются их наличие, состояние и оценка.

Инвентаризации подлежит все имущество предприятия (основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовая продукция, товары, прочие запасы, денежные средства и прочие финансовые активы) 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.

Основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактически имеющегося имущества с учетными данными (выявление излишка или недостачи);
- документальное подтверждение наличия имущества и обязательств;
- определение фактического состояния имущества и его оценка;
- проверка правильности, своевременности и полноты отражения в учете обязательств.

Количество инвентаризаций в отчетном году, дата их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. Согласно п. 2 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете, проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу. Основу любой инвентаризации составляет полная или выборочная проверка фактического наличия материальных ценностей, имущественных прав и обязательств силами специально созданной комиссии. Различают два вида проверок: натуральную и документальную.

Натуральная (вещественная) проверка состоит в непосредственном наблюдении объектов и определении их количества путем подсчета, взвешивания, обмера. Натуральной проверке подвергаются основные средства, материально-производственные запасы, наличные денежные средства и бланки документов строгой отчетности.

При *документальной проверке* наличие в организации имущественных прав (нематериальных активов, расходов будущих периодов, дебиторской задолженности и др.) и финансовых обязательств подтверждается непосредственно документами. В составе документальной проверки иногда выделяют бухгалтерскую или книжную проверку, которая представляет собой сопоставление записей непосредственно в регистрах бухгалтерского учета (например, при инвентаризации сумм начисленной амортизации, оценочных резервов).

Порядок проведения и оформления результатов инвентаризации определен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (далее — Методические указания). Для документального оформления инвентаризации применяются унифицированные формы, утв. постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 г. № 88.

Для проведения инвентаризации на предприятии 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. В состав инвентаризационной комиссии включают представителей администрации предприятия, работников бухгалтерской службы, других специалистов (инженеров, экономистов, техников и др.). В состав инвентаризационной комиссии можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель предприятия. Документ о составе комиссии в виде приказа, постановления или распоряжения (форма ИНВ-22) регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации (форма ИНВ-23) (схема 4.7.1).

До начала проверки фактического наличия имущества инвентаризационной комиссии надлежит получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств. 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.

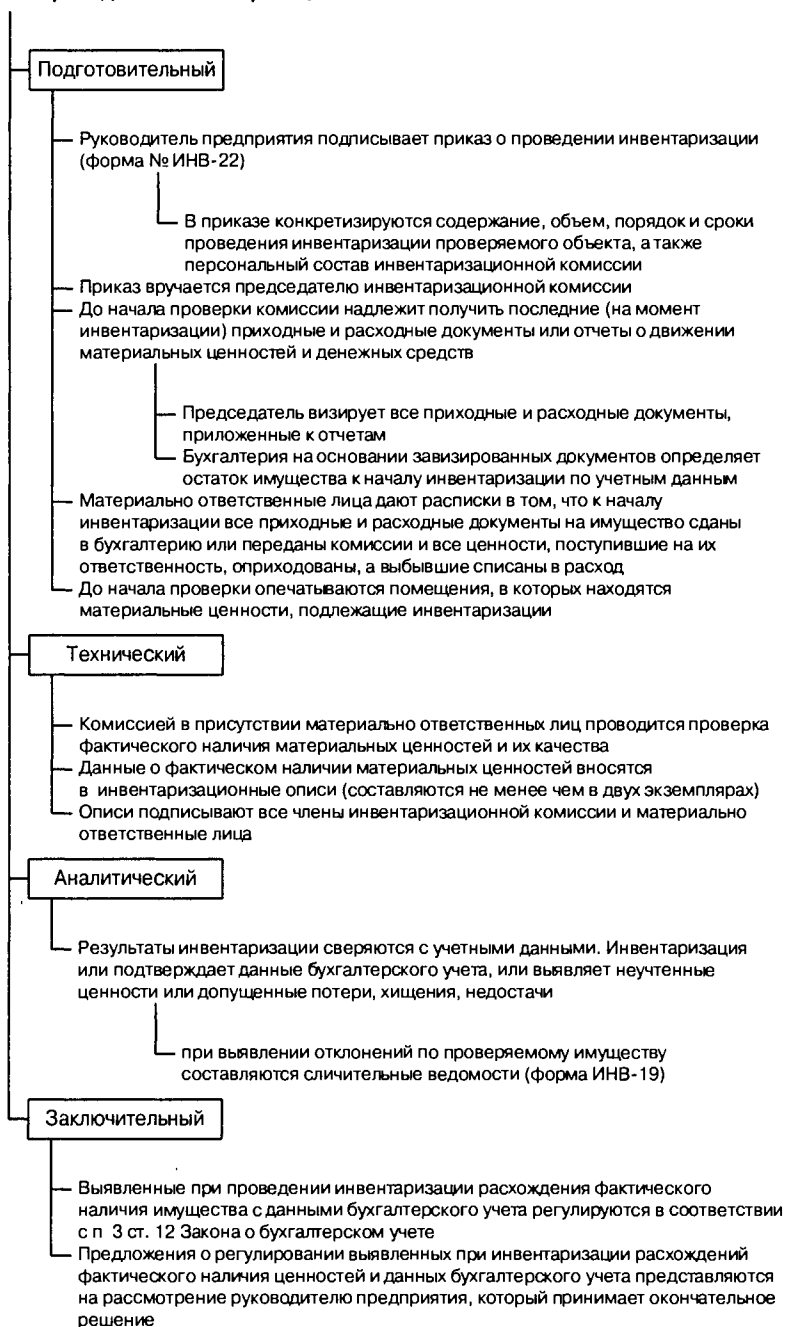
Материально ответственные лица дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие — списаны в расход. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

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).

Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учетных финансовых обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации, которые составляют не менее чем в двух экземплярах. Инвентаризационная комиссия обеспечивает полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках основных средств, запасов, товаров, денежных средств, другого имущества и финансовых обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Методические указания предусматривают специальный порядок заполнения актов инвентаризации:

- инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Причем описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток;

Этапы проведения инвентаризации**Схема 4.7.1. Этапы проведения инвентаризации**

- наименования инвентаризируемых ценностей, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете;
- на каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) 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);
- в описях не допускается оставлять незаполненные строки, на последних страницах незаполненные строки прочеркиваются;
- на последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение. При проверке фактического наличия товаров и тары, в случае смены материально ответственных лиц, принявший товары и тару расписывается в описи в получении, а сдавший — в сдаче этих материальных ценностей.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными. Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Инвентаризация или подтверждает данные бухгалтерского учета, или выявляет неучтенные ценности или допущенные потери, хищения, недостачи. Если в результате инвентаризации обнаружены расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей (недостача, излишек), то составляются сличительные ведомости (форма № ИНВ-19).

После выяснения причин отклонений (излишка или недостачи) и изучения полученных объяснений от материально ответственных лиц предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия ценностей и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю предприятия, который принимает окончательное решение.

Расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета, выявленные при инвентаризации, регулируются в соответствии с п. 3 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете и п. 28 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности:

- излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации;
- недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения (расходы), сверх норм — за

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 организации.

В случае выявления имущества, которое не числится в учете, его необходимо оприходовать: Дебет счета учета материальных ценностей (10, 41, 43 и т. д.), Кредит счета 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет «Прочие доходы».

Суммы выявленных на предприятии недостач и хищений материальных ценностей и денежных средств, а также потери от порчи ценностей отражаются на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Причем недостачи отражаются на счете 94 независимо от того, подлежат они списанию на издержки производства (обращения) или отнесению на виновных лиц.

Следует иметь в виду, что взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах (п. 5.3 Методических указаний). То есть нельзя, например, зачесть излишки и недостачи по товарам разного наименования и разного количества.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовом бухгалтерском отчете. Данные результатов проведенных в отчетном году инвентаризаций обобщаются в ведомости результатов, выявленных инвентаризацией (форма ИНВ-26), и подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

4.8. Обобщение информации о результатах хозяйственной деятельности

Завершающим этапом учетного процесса является балансовое обобщение учетной информации и составление бухгалтерской отчетности.

Балансовое обобщение учетной информации

В бухгалтерском учете баланс рассматривают как способ обобщения и группировки хозяйственных средств предприятия и их источников на конкретный момент времени в денежном (стоимостном) выражении. Составление баланса является третьим этапом учетного процесса после текущего наблюдения, систематизации и группировки учетной информации. Правильная организация первых двух этапов учета гарантирует достоверность, точность и юридическую обоснованность каждой суммы, указанной в бухгалтерском балансе.

К бухгалтерскому балансу предъявляются требования правдивости, реальности, единства, преемственности, ясности. Условие правдивости вытекает из требования подтверждения показателей документами, записями на бухгалтерских счетах, бухгалтерскими расчетами, инвентаризацией. Под реальностью понимают соответствие оценок статей баланса объективной действительности. Единство баланса заключается в построении его на единых принципах учета, одинаковое содержание счетов, их корреспонденции и т. п. Преемственность баланса на предприятии, существующем несколько лет, выражается в том, что каждый последующий баланс

должен вытекать из предыдущего. Элементами отражаемой в бухгалтерском балансе информации о финансовом положении организации являются активы, обязательства и капитал.

Баланс (от фр. *balance* — весы) означает равновесие. Бухгалтерский баланс по своему строению — это двусторонняя таблица, где левая сторона (актив) отражает состав и размещение хозяйственных средств, а правая (пассив) — источники образования хозяйственных средств и их целевое назначение (схема 4.8.1).

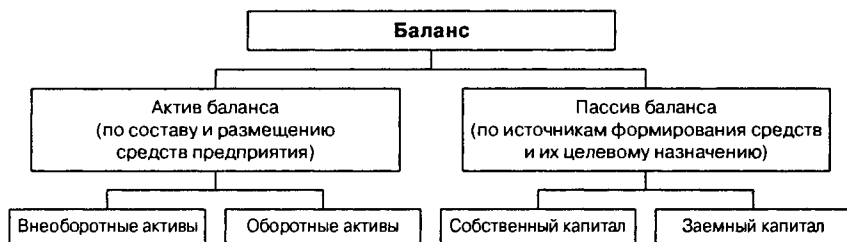


Схема 4.8.1. Структура баланса

Бухгалтерский баланс употребляется как символ равновесия, поэтому в нем должно присутствовать обязательное равенство итогов:

$$\boxed{\text{Сумма всех статей актива}} = \boxed{\text{Сумма всех статей пассива}}$$

В активе (от лат. *activus* — деятельный) баланса отражаются действующие финансовые ресурсы, которые имеют активный характер. Актив баланса строится в порядке возрастающей ликвидности средств, т. е. в прямой зависимости от скорости превращения этих активов в процессе хозяйственного оборота в денежную форму.

В пассиве (от лат. *passivus* — пассивный, недеятельный) баланса отражается структура ресурсов предприятия по источникам их образования, при этом группировка статей дана по юридическому признаку. Вся совокупность обязательств предприятия за полученные ценности и ресурсы прежде всего разделяется по субъектам (собственникам и кредиторам) и включает в себя собственный капитал и заемный капитал.

Собственный капитал показывает составную часть финансовых ресурсов — экономических обязательств организации перед участниками, учредителями, собственниками в связи с предоставлением ей ценностей как на этапе образования организации, так и в результате реинвестирования заработанной прибыли в течение всего периода ее деятельности с момента учреждения.

Заемный капитал — это часть привлеченных в хозяйственный оборот организации финансовых ресурсов в виде ценностей, которые принадлежат третьим лицам. Заемный капитал представляет собой юридические права инвесторов, кредиторов и других на имущество предприятия. С экономической точки зрения внешние обязательства — это источник формирования активов, а с юридической — это долг предприятия перед третьими лицами.

Разграничение в пассивной части баланса обязательств и капитала соответствует не только различному характеру обязательств организации перед собственником и третьими лицами, но также срочности и порядку их погашения.

Анализ ликвидности баланса заключается в сравнении средств по активу, сгруппированных по степени ликвидности и расположенных в порядке убывания, с обязательствами по пассиву, объединенными по срокам их погашения в порядке возрастания сроков.

Основным элементом бухгалтерского баланса является *бухгалтерская статья*, которая соответствует конкретному виду имущества, обязательств, источнику формирования имущества. Балансовые статьи объединяются в группы — разделы баланса. Объединение балансовых статей в группы (разделы) осуществляется исходя из их экономического содержания. Для отражения состояния средств в балансе предусмотрены две графы для цифровых показателей на начало отчетного года и конец отчетного периода.

Итоговая сумма остатков средств предприятия в активе и пассиве по строке «Баланс» носит название *валюты баланса*. Валюта баланса отражает в активной и пассивной части бухгалтерское соответствие размеров экономических ресурсов организации объему финансовых ресурсов, предоставленных собственниками и кредиторами.

При составлении бухгалтерского баланса как отчета об имущественном состоянии предприятия используется только часть содержащейся на счетах бухгалтерского учета информации в виде сальдо, поэтому бухгалтерский баланс именуют сальдовым.

Раздел	Группа статей	Структура баланса	Статьи
1	2	3	
АКТИВ			
Внеоборотные активы	Нематериальные активы	Права на объекты интеллектуальной (промышленной) собственности	
		Патенты, лицензии, торговые знаки, знаки обслуживания, иные аналогичные права и активы	
		Организационные расходы	
		Деловая репутация организации	
	Основные средства	Земельные участки и объекты природопользования	
		Здания, машины, оборудование и другие основные средства	
		Незавершенное строительство	
	Доходные вложения в материальные ценности	Имущество для передачи в лизинг	
		Имущество, предоставляемое по договору проката	
	Финансовые вложения	Инвестиции в дочерние общества	
		Инвестиции в зависимые общества	
		Инвестиции в другие организации	
		Займы, предоставленные организациям на срок более 12 месяцев	
		Прочие финансовые вложения	

Раздел	Группа статей	Статьи
1	2	3
Оборотные активы	Запасы	Сырье, материалы и другие аналогичные ценности
		Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)
		Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные
		Расходы будущих периодов
	Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям	
	Дебиторская задолженность	Покупатели и заказчики
		Векселя к получению
		Задолженность дочерних и зависимых обществ
		Задолженность участников (учредителей) по вкладам в уставный капитал
		Авансы выданные
		Прочие дебиторы
	Финансовые вложения	Займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев
		Собственные акции, выкупленные у акционеров
		Прочие финансовые вложения
	Денежные средства	Расчетные счета
		Валютные счета
		Прочие денежные средства
ПАССИВ		
Капитал и резервы	Уставный капитал	
	Добавочный капитал	
	Резервный капитал	Резервы, образованные в соответствии с законодательством
		Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами
	Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток вычитается)	
Долгосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению более чем через 2 месяца после отчетной даты
	Прочие обязательства	
Краткосрочные обязательства	Заемные средства	Кредиты, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
		Займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты
	Кредиторская задолженность	Поставщики и подрядчики
		Векселя к уплате

Раздел	Группа статей	Статьи
1	2	3
		Задолженность перед дочерними и зависимыми обществами
		Задолженность перед персоналом организации
		Задолженность перед бюджетом и государственными внебюджетными фондами
		Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов
		Авансы полученные
		Прочие кредиторы
	Доходы будущих периодов	
	Резервы предстоящих расходов и платежей	

Бухгалтерская отчетность

Бухгалтерская отчетность представляет собой метод бухгалтерского учета, обобщающий систему показателей, отражающих имущественное и финансовое положение организации на отчетную дату, а также финансовые результаты ее деятельности за отчетный период.

На всех стадиях обработки поступающей информации бухгалтер составляет отчеты в заинтересованные инстанции (в налоговые органы, внебюджетные фонды, статистические управления и т. д.). Отчетность организаций классифицируют по видам, периодичности составления (текущая, промежуточная, годовая), степени обобщения отчетных данных (первичная, сводная). Различают также внутреннюю и внешнюю отчетность. Внутренняя отчетность необходима для получения информации о каком-либо участке деятельности, и составление ее вызвано потребностями самого предприятия, а внешняя необходима для информации внешних пользователей (собственников (участников, учредителей), органов статистики и исполнительной власти, налоговой инспекции и др.).

Бухгалтерская отчетность наиболее систематизирована и имеет жесткие внутренние связи. Именно эта отчетность — реальное средство коммуникации, благодаря которому менеджеры разных уровней общаются между собой на понятном им языке, получают представление о месте своего предприятия в системе конкурирующих и сотрудничающих предприятий, о правильности выбранного стратегического курса и тактических методов.

Бухгалтерская отчетность необходима для вывода о платежеспособности и ликвидности предприятия, о перспективах сотрудничества, для проверки правильности начисления налогов и т. д. То есть она должна быть полезна пользователям, применяющим эту отчетность для удовлетворения потребности в информации, и при этом должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации (схема 4.8.2).

Для того чтобы отчетность была достоверной и обеспечивала получение реальных показателей для оценки деятельности предприятия, она должна:



Схема 4.8.2. Требования к бухгалтерской отчетности

- отражать полноту в учете за отчетный период всех хозяйственных операций и результатов инвентаризации денежных средств, основных средств, материальных ценностей, расчетов и других статей баланса;
- основываться на единой методологии, установленной Минфином и Госкомстатом РФ;
- составляться по единым формам бухгалтерской отчетности, установленным для всех организаций данной отрасли;
- своевременно предоставляться соответствующим органам;
- иметь ясность и гласность;
- обрабатываться при помощи средств автоматизации и механизации.

Все организации обязаны составлять бухгалтерскую отчетность на основе данных синтетического и аналитического учета (п. 1 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете).

Важнейшей отличительной чертой бухгалтерской отчетности является строгая иерархическая система обобщения учетных данных. Отчетность составляется на основе бухгалтерской информации, формируемой с помощью единой системы текущего учета на бухгалтерских счетах. На самом нижнем уровне — первичные документы с имеющимся в них множеством натуральных и стоимостных показателей. Бухгалтерскими методами эти показатели собираются на счетах аналитического учета с последующим обобщением на счетах синтетического учета. Для проверки полноты и правильности записей на счетах используются различные

приемы: так, для сверки данных аналитического учета с показателями синтетического учета, а также для сличения оборотов и остатков по всем синтетическим счетам составляют оборотные ведомости. Составлению отчетности предшествует работа по закрытию всех операционных счетов по состоянию на конец отчетного периода, а также сопоставляющих и финансово-результатных. Этапу закрытия счетов должны предшествовать инвентаризация и формирование оценочных резервов.

Объем и порядок составления бухгалтерской отчетности установлен Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. Приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н и Указаниями об объеме форм и порядке составления бухгалтерской отчетности, утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Вопросы для самопроверки

1. В чем заключается метод бухгалтерского учета? Назовите способы изучения и регистрации объектов бухгалтерского учета. 2. Что понимают под документацией? Какие документы относятся к оправдательным документам? Для чего необходима унификация документов? 3. В чем заключается проверка первичных документов? Как вносят исправления в первичные документы? 4. В каком измерителе производят оценку имущества обязательств и иных фактов хозяйственной деятельности? От чего зависят методы оценки имущества? 5. Дайте определение калькуляции. Для чего необходима калькуляция? 6. Расскажите о строении счета. Какие счета различают в соответствии с делением баланса и в соответствии со способом обобщения учетных данных? 7. В чем заключается связь между синтетическим счетом и относящимися к нему аналитическими счетами? 8. В чем заключается метод двойной записи? 9. Для чего необходимы оборотные ведомости? С какой целью проводят инвентаризации? Какие бывают виды проверок? Назовите этапы проведения инвентаризации. 10. Расскажите о строении баланса. Что понимают под термином «валюта баланса»? 11. Для чего необходима бухгалтерская отчетность?

Глава 5. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ПРЕДПРИЯТИИ

5.1. Структура аппарата бухгалтерии и его функции

Блок финансово-экономических и учетно-отчетных работ на предприятии может выполнять как небольшой отдел, так и сложный комплекс структурных подразделений, включающий отделы, бюро, группы и т. п. Бухгалтерская служба — это (в зависимости от масштабов предприятия) главный бухгалтер, бухгалтерия, управление бухгалтерского учета и любое другое структурное подразделение, на которое возложены функции ведения учета движения средств и формирования бухгалтерской и финансовой отчетности предприятия.

Бухгалтерская служба

Ответственность за организацию бухгалтерского учета, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут руководители организаций. Руководитель организации самостоятельно устанавливает организационную форму бухгалтерской работы, исходя из вида организации и конкретных условий хозяйствования. В зависимости от объема учетной работы руководители организаций могут:

- 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.

В случае значительного объема учетной работы и при наличии трех и более бухгалтеров на предприятии учреждается структурное подразделение — бухгалтерская служба. Организационно бухгалтерия может быть самостоятельным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером, или находиться в составе единой экономической службы предприятия, возглавляемой финансовым директором.

Задача осуществления учета в минимальные сроки и с высоким качеством влияет на распределение участков учета между работниками бухгалтерии и зависит от условий организации производства и от степени оснащенности средствами автоматизации. Работники бухгалтерии могут подчиняться непосредственно главному бухгалтеру либо его заместителю, или бухгалтерская служба может состо-

ять из отделов (групп), возглавляемых начальниками (старшими бухгалтерами). Примерная структура бухгалтерии может выглядеть следующим образом (схема 5.1.1).

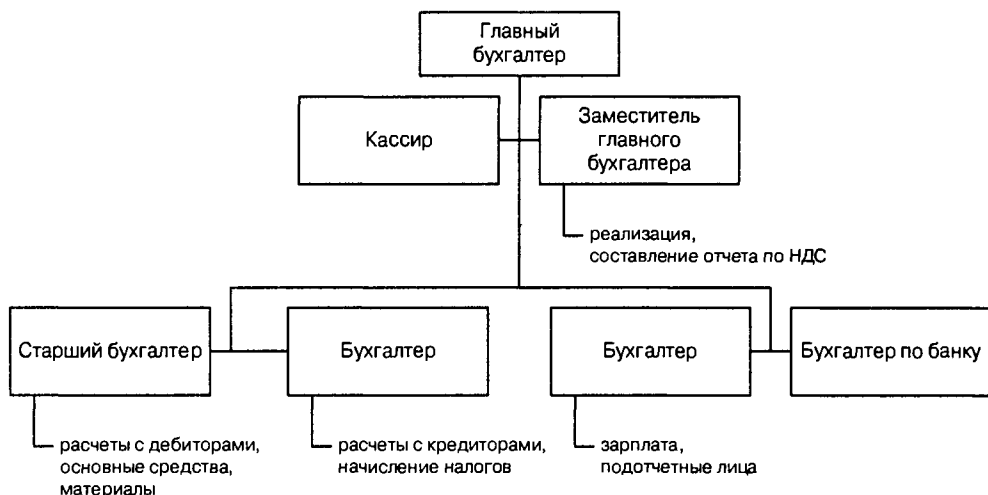


Схема 5.1.1. Структура аппарата бухгалтерии

К главным задачам, стоящим перед бухгалтерской службой, относятся следующие:

- предоставлять полную и достоверную информацию руководству о финансовом состоянии предприятия, о критических ситуациях в сфере договорных отношений и материальных поставок, а также о дефиците денежных средств;
- осуществлять и регулировать расчетные взаимоотношения с дебиторами и кредиторами, а также с сотрудниками предприятия по оплате труда и средствам, выданным под отчет;
- контролировать работу материально ответственных лиц;
- отвечать за своевременное и в полном объеме выполнение предприятием своих обязательств по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами;
- нести ответственность за полноту и четкость операций по наличному и безналичному денежному обороту предприятия;
- представлять в срок в контролирующие органы бухгалтерскую, финансовую и налоговую отчетность предприятия.

Деятельность бухгалтерской службы предприятия должна строиться на основании Положения о бухгалтерии, которое составляется главным бухгалтером и утверждается руководителем организации.

При вступлении в должность вновь принятому главному бухгалтеру в первую очередь необходимо ознакомиться с положением о бухгалтерии, а при его отсутствии — составить такой документ. Он должен включать следующие разделы: общие положения (указывается организационная форма ведения бухгалтерского

учета, которая выбирается руководителем организации в зависимости от объема учетной работы); цели, задачи бухгалтерии; функции бухгалтерии; права и обязанности работников; взаимоотношения с другими структурными подразделениями организации; организация работы. В Положении о бухгалтерии могут быть закреплены основные квалификационные требования, предъявляемые к главному бухгалтеру (например, на должность главного бухгалтера может быть принят специалист с опытом работы в бухгалтерии не менее пяти лет, имеющий высшее экономическое образование и аттестат профессионального бухгалтера).

Главный бухгалтер должен обоснованно определить количество работников бухгалтерии и степень их квалификации, для чего разрабатываются должностные инструкции. Должностные инструкции составляются для каждого работника бухгалтерской службы в целях разграничения полномочий работников, определения их прав и обязанностей. В должностной инструкции необходимо указать, какие документы получает работник для обработки, кому он их в дальнейшем передает, какие документы он имеет право подписывать. Закрепление за работниками участков бухгалтерского учета позволяет избежать дублирования или неотражения отдельных хозяйственных операций. Должностные инструкции утверждаются руководителем организации и доводятся до сведения работников бухгалтерии. После ознакомления работника с инструкцией он ставит отметку: «Ознакомлен», дату и подпись. Рекомендуется текст инструкции выдать каждому бухгалтеру, что также фиксируется надписью: «Инструкция получена на руки», затем ставится дата и подпись. Принятый на работу новый главный бухгалтер имеет право изменить должностные инструкции в соответствии со своими требованиями.

В табл. 5.1.1 приведены должностные обязанности (примерные) бухгалтерских специалистов коммерческих организаций.

Таблица 5.1.1. Должностные обязанности (примерные) бухгалтерских специалистов коммерческих организаций

№ п/п	Название должности	Должностные обязанности
1	Главный бухгалтер	Руководство бухгалтерией. Ведение бухгалтерского учета в полном объеме, контроль за движением денежных средств и товарно-материальных ценностей, законностью и правильностью оформления документов, правильностью и своевременностью начисления и перечисления платежей, заработной платы, контроль за исполнением бюджета, представление отчетности в налоговые органы, оптимизация налогообложения. Предупреждение недостачи, незаконного расходования денежных средств, нарушений финансового и хозяйственного законодательства. Оформление документов по недостачам и хищениям, передача их в следственные и судебные органы
2	Заместитель главного бухгалтера	Замещение главного бухгалтера, ведение всех участков бухгалтерии, контроль движения товарно-материальных ценностей, отчеты по НДС, минимизация налогообложения

№ п/п	Название должности	Должностные обязанности
3	Бухгалтер (в зависимости от специализации)	Учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат, реализации, расчетов с поставщиками и заказчиками. Прием и контроль первичной документации. Отражение в бухгалтерской документации движения денежных средств и товарно-материальных ценностей. Начисление и перечисление платежей в госбюджет, заработной платы, различных взносов и отчислений. Составление отчетности
4	Бухгалтер-ревизор	Проведение плановых и специальных проверок финансово-хозяйственной деятельности организаций, находящихся на самостоятельном балансе. Оформление результатов ревизии с указаниями об устранении выявленных нарушений. Контроль достоверности учета поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных фондов, соблюдение смет, организация проведения инвентаризаций
5	Бухгалтер-эксперт	Экспертиза (исследование) учета основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат, реализации, расчетов с поставщиками и заказчиками, отражения в бухгалтерской документации движения денежных средств и товарно-материальных ценностей, начисления и перечисления платежей, состояния отчетности. Мотивированное заключение по результатам экспертизы
6	Бухгалтер по складскому учету	Ведение складского учета, кассовых операций и оформление кассовых документов (накладных, счетов-фактур). Работа со складской программой
7	Бухгалтер-кассир	Прием и выдача наличных денежных средств, контроль наличия первичной документации (приходные, расходные ордера), ведение кассовой книги, журнала учета полученных счетов-фактур, журнала регистрации платежных поручений, приходных и расходных кассовых ордеров, оформление платежных поручений с соблюдением установленных формулировок и требований обслуживающего банка
8	Бухгалтер на производстве	Расчеты с поставщиками (счета 60, 76), формирование затрат (счета 20, 23, 25, 26), калькуляции, отслеживание себестоимости производимой продукции, отчетность
9	Бухгалтер-операционист	Работа с бухгалтерской базой данных, внесение заказов, выписка накладных, счетов, счетов-фактур
10	Помощник бухгалтера	Банк, первичный учет, отчетность по фондам, расчет заработной платы
11	Аудитор (внутренний — в структуре, внешний — привлека- ется для проверки бухгалтерской документации)	Проведение аудиторских проверок, контроль счетов и ведения учета, проверка способов оценки имущества и финансовых вложений. Установление достоверности финансовой и бухгалтерской отчетности предприятий и организаций, проверка соответствия различных финансовых и хозяйственных операций действующему законодательству

Главный бухгалтер

Главный бухгалтер (бухгалтер) организации, централизованной бухгалтерии назначается или освобождается от должности руководителем и подчиняется непосредственно руководителю организации. На должность главного бухгалтера назначаются лица, имеющие высшее специальное образование или стаж работы по специальности не менее трех лет.

Главный бухгалтер (финансовый директор, бухгалтер малого предприятия), возглавляющий бухгалтерскую службу, действует в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» и Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. В этих документах содержится ряд общих принципиальных установок, которыми должны руководствоваться организации в своей деятельности, а также требования, относящиеся непосредственно к бухгалтерским работникам. Исходя из этих требований главный бухгалтер обязан обеспечивать законность совершаемых хозяйственных операций, правильность оформления денежных и расчетных документов, а также финансовых и кредитных операций, осуществлять контроль за движением имущества и выполнением обязательств. Причем выполнять эту работу он должен прежде всего в интересах собственников, а не администраторов (руководителей) организаций.

Исходя из стоящих перед главными бухгалтерами задач к основным показателям (критериям) оценки их деятельности следует отнести выполнение таких требований:

- формирование учетной политики и ведение бухгалтерского учета в соответствии с нормативными документами;
- обеспечение соответствия проводимых хозяйственных операций действующему законодательству, в том числе в конфликтных ситуациях;
- соблюдение достоверности, полноты бухгалтерской отчетности и установленных сроков ее представления;
- сохранение коммерческой и государственной тайны в отношении содержания регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности.

Главный бухгалтер:

- определяет в установленном порядке форму и методы бухгалтерского учета, а также технологию обработки учетной информации; разрабатывает систему внутрипроизводственного учета, отчетности и контроля; формирует в установленном порядке учетную политику по другим вопросам;
- руководит разработкой и реализацией мероприятий, направленных на соблюдение государственной и финансовой дисциплины; осуществляет (совместно с другими подразделениями и службами) экономический анализ финансово-хозяйственной деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности в целях выявления и мобилизации внутрихозяйственных резервов;
- принимает меры по предупреждению недостатков, незаконного расходования денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства; участвует в оформлении документов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей;

- подписывает совместно с руководителем организации документы, служащие основанием для приема и выдачи товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также расчетных, кредитных и денежных обязательств. Указанные документы без подписи главного бухгалтера (бухгалтера) считаются недействительными и к исполнению не принимаются.

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

С главными бухгалтерами организаций независимо от их организационно-правовых форм и форм собственности заключаются срочные трудовые договоры на срок не более пяти лет, если иной срок не установлен Трудовым кодексом и иными федеральными законами. При смене собственника имущества организации новый собственник не позднее трех месяцев со дня возникновения у него права собственности имеет право расторгнуть трудовой договор с руководителем организации, его заместителями и главным бухгалтером. В этом случае трудовой договор расторгается согласно п. 4 ст. 81 ТК РФ.

Трудовым договором, заключаемым с главным бухгалтером, может быть установлена материальная ответственность. Вопросам материальной ответственности сторон трудового договора посвящены гл. 37–39 ТК РФ.

На главного бухгалтера не могут быть возложены обязанности, связанные с непосредственной материальной ответственностью за денежные средства и материальные ценности; он не может сам получать по чекам денежные средства и товарно-материальные ценности для предприятия. Для малых предприятий может быть сделано исключение — по согласованию с учреждением банка главный бухгалтер может осуществлять и функцию кассира.

На время отсутствия главного бухгалтера его права и обязанности переходят к заместителю или другому должностному лицу, о чем объявляется приказом по предприятию.

При освобождении главного бухгалтера (бухгалтера) производится сдача дел вновь назначенному главному бухгалтеру, бухгалтеру (а при отсутствии последнего — работнику, назначенному приказом руководителя организации), в процессе которой проводится проверка состояния бухгалтерского учета и достоверности отчетных данных с составлением соответствующего акта, утверждаемого руководителем организации.

Работа бухгалтера в условиях постоянно меняющегося российского финансового и налогового законодательства связана с повышенной ответственностью. В случае уклонения от ведения бухгалтерского учета в порядке, установленном законодательством Российской Федерации и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухгалтерского учета, а также искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации бухгалтер может быть

привлечен к административной или уголовной ответственности. Особые правила ведения учета применительно к потребностям налогообложения установлены Налоговым кодексом РФ. Виды налоговых нарушений и ответственность лиц за их совершение, в том числе за грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, установлены гл. 16 НК РФ.

5.2. Организация документооборота

Бухгалтерия предприятия осуществляет учетные работы в определенной последовательности по отдельным этапам, тесно связанным между собой. Основанием для записей в бухгалтерском учете служат документы, которые с момента составления и до сдачи в архив проходят определенный путь — совершают *документооборот* (схема 5.2.1).

Организуя документооборот, необходимо определить виды первичных документов, применяемых в данной организации, их перечень с указанием названий и номеров форм и в зависимости от способов обработки и группировки учетных данных установить требования к оформлению и содержанию документа. Все документы, служащие основанием для записей в бухгалтерском учете, должны представляться в бухгалтерию предприятия в установленном порядке к определенному сроку для проверки с точки зрения законности отраженных в них операций, правильности оформления и для последующей обработки и группировки.

Создание *графика документооборота*, т. е. определения порядка, сроков составления и прохождения отдельных документов, а также функций каждого исполнителя в составлении; оформлении и обработке документа, способствует ра-

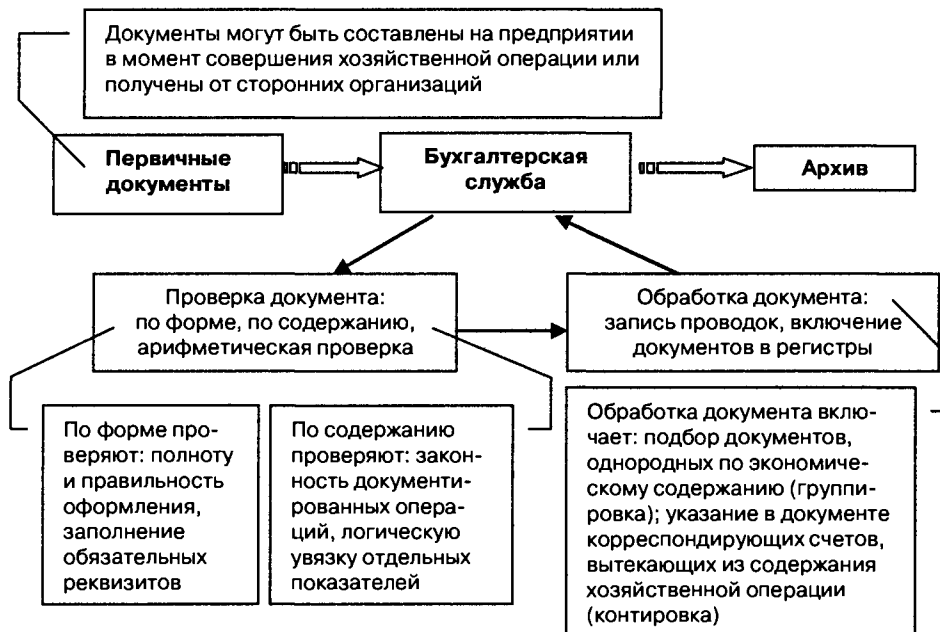


Схема 5.2.1. Этапы документооборота

циональному использованию рабочего времени, создает условия для ритмичной работы и повышает ответственность каждого учетного работника за качество и сроки выполнения определенных работ.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. На начальном этапе работы по составлению графика документооборота устанавливаются:

- перечень первичных документов, применяемых на предприятии;
- круг лиц, которые обращаются с первичными документами;
- кто из работников предприятия имеет право подписывать данные документы и несет ответственность за правильность их оформления и своевременность представления в бухгалтерию (утверждается руководителем организации);
- рабочая схема функционирования отделов организации;
- порядок движения каждого документа между отделами организации и крайний срок представления документов конечному потребителю информации (бухгалтерии);
- график движения документов внутри бухгалтерии, позволяющий своевременно организовать начисление налогов и составление бухгалтерской отчетности.

График документооборота утверждается приказом руководителя предприятия и может быть оформлен в виде схемы или перечня работ.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерскую службу документов и сведений обязательны для всех работников организации. В обязанности работников организации включаются положения о создании и представлении документов, относящихся к сфере их деятельности, в строгом соответствии с графиком документооборота. Каждому лицу, участвующему в документообороте, вручается соответствующая выписка, и определяется ответственность за невыполнение требований документооборота.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации, согласно п. 5 ПБУ 1/98 «Учетная политика организации», должны быть отражены в приказе по учетной политике организации (табл. 5.2.1).

5.3. Учетные регистры

В сроки, установленные графиком документооборота, первичные документы должны быть представлены в бухгалтерию. Информация, содержащаяся в принятых к учету первичных учетных документах, служит основанием для записей в сводных учетных документах (*учетных регистрах*).

Совокупность приемов и средств (вручную или с использованием средств автоматизации), с помощью которых осуществляется регистрация учетной информации из первичных документов, называется *техникой бухгалтерского учета*.

Классификация учетных регистров

Учетные регистры применяются для систематизации, накопления и отражения информации на счетах бухгалтерского учета и в зависимости от степени автома-

Таблица 5.2.1. Пример графика документооборота на участке расчетов с персоналом по оплате труда

Наименование документа, форма	Создание документа					Проверка документа			
	количество экземпляров	ответственный за выписку	ответственный за оформление	ответственный за исполнение	срок исполнения	ответственный за проверку и обработку	кто представляет	порядок представления	срок представления
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Штатное расписание, форма № Т-3	2	Директор	Директор	Директор	По мере необходимости	Бухгалтерия	Директор	1 — в бухгалтерию, 2 — в отдел кадров	В день оформления
Приказ о приеме на работу, форма № Т-1	1	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением	Бухгалтерия	Отдел кадров	Копия приказа (оригинал остается в отделе кадров)	В день утверждения руководителем
Трудовой договор, договоры гражданско-правового характера	2	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В день заключения	Бухгалтерия	Отдел кадров	Копия (оригинал остается в отделе кадров)	В день оформления
Личная карточка, форма № Т-2	1	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В течение 1 дня после выхода приказа о приеме на работу	Бухгалтерия	Отдел кадров	Личная карточка	В день оформления
Табель учета рабочего времени, форма № Т-13	1	Табельщица	Табельщица	Табельщица	В течение месяца	Бухгалтерия	Табельщица	Табель с приложением необходимых документов	1-го числа следующего месяца

Налоговая карточка, форма № 1-НДФЛ	1	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Одновременно с расчетом заработной платы	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Налоговая карточка вместе с лицевым счетом и расчетно-платежной ведомостью	Одновременно с расчетом заработной платы
Лицевой счет, форма № Т-54	1	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Одновременно с расчетом заработной платы	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Вместе с налоговой карточкой	Одновременно с расчетом заработной платы
Расчетно-платежные ведомости, форма № Т-49	1	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Одновременно с расчетом заработной платы	Бухгалтерия	Бухгалтерия	Вместе с налоговой карточкой	Одновременно с расчетом заработной платы
Приказ об отпуске, форма № Т-6	1 (2)	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением	Бухгалтерия	Отдел кадров	Копия приказа или второй экземпляр	В соответствии с поданным заявлением
Приказ об увольнении, форма № Т-8	2	Отдел кадров	Отдел кадров	Отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением	Бухгалтерия	Отдел кадров	1 — в бухгалтерию, 2 — в отдел кадров	В соответствии с поданным заявлением

тизации могут составляться на бумажных и машинных носителях информации (в электронном виде) (схема 5.3.1).

По внешнему виду учетные регистры могут иметь форму книг, карточек, свободных листов, машинных носителей (магнитные ленты, диски, дискеты и др.).

Книги представляют собой сброшюрованные свободные листы определенного формата и графления. Применение их ограничено, так как работу по их ведению разделить между счетными работниками нельзя — ее должен вести один человек (например, кассовая книга). Такие книги пронумерованы и прошнурованы, а на последней странице указано количество страниц за подписью руководителя предприятия и главного бухгалтера. В таких книгах исключена возможность замены отдельных листов новыми при злоупотреблениях и хищениях. Примером применения учетных регистров в виде книг могут служить главная книга — регистр синтетического учета, книга остатков материалов на складах — регистр аналитического учета (необходим для взаимосвязи данных бухгалтерского учета с данными оперативно-складского учета и для контроля за сохранностью различных видов собственности).

Карточки предназначены для аналитического учета основных средств (инвентарные карточки), материальных ценностей по местам их хранения (карточки складского учета материалов). На их основе бухгалтерия создает картотеку основных средств, а материально ответственные лица — картотеку материалов, запасных частей, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, готовой продукции.

Свободные листы — учетные регистры большого формата и с большим количеством сведений по сравнению с карточками. Они предназначены для синтетического и аналитического учета и выполняют роль комбинированных регистров.

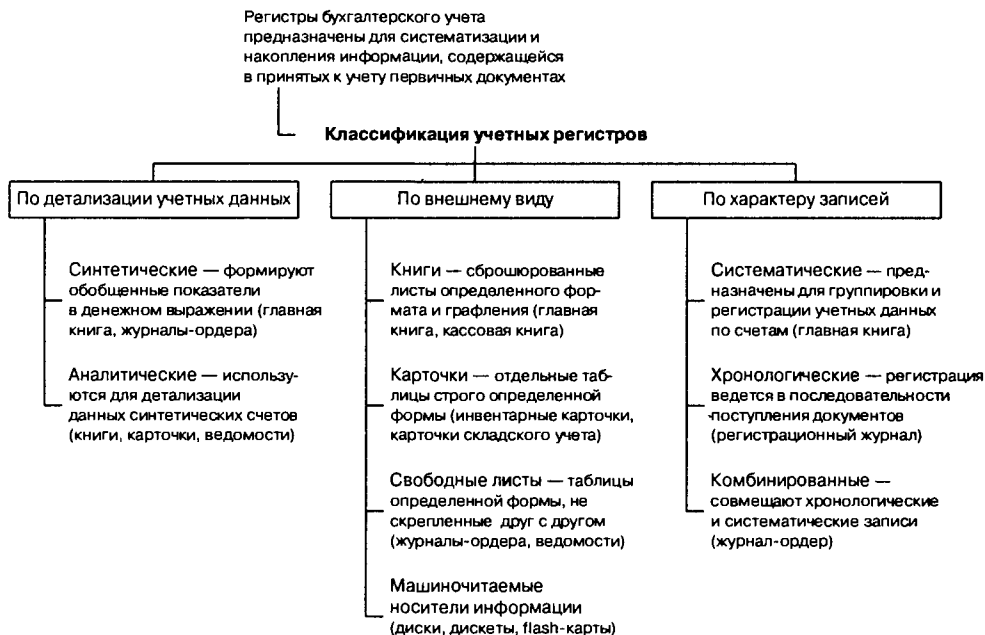


Схема 5.3.1. Классификация учетных регистров

К ним относятся: журналы-ордера, ведомости, табуляграммы и машинограммы. Они удобны в использовании, так как позволяют более рационально распределить обязанности между работниками учета. Это самый распространенный вид учетных регистров.

По степени детализации информации, содержащейся в учетных регистрах, они могут быть *синтетическими* (главная книга, журналы-ордера), *аналитическими* (карточки аналитического учета).

По характеру регистрации записей учетные регистры группируются в хронологические, систематические и комбинированные.

Регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах в *хронологическом порядке* предусматривает их отражение в последовательности совершения операций и оформления документов (в последовательности поступления документов в организацию) независимо от содержания записей. Примером хронологической записи может служить регистрационный журнал, применяемый при мемориально-ордерной форме учета, в котором регистрируются все мемориальные ордера в порядке их номеров. Итог записей по регистрационному журналу за месяц должен равняться итогу дебетовых, а также итогу кредитовых оборотов по всем счетам за этот же месяц.

Систематическая регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах — это запись операций по их содержанию на счетах бухгалтерского учета посредством двойной записи (по дебету одного и кредиту другого счета). Примером может служить главная книга, в которой все хозяйственные операции систематизируются по синтетическим счетам: обороты по кредиту каждого синтетического счета отражаются одной записью, а обороты по дебету — в корреспонденции с кредитруемыми счетами.

При *комбинированной* регистрации хозяйственных операций сочетается использование хронологических и систематических записей. Комбинированные регистры позволяют осуществлять контроль за правильностью ведения бухгалтерского учета путем совмещения итогов аналитических и синтетических записей, в результате чего отпадает необходимость сверки этих записей.

Состав учетных регистров, их форму, порядок и последовательность заполнения, технику взаимосверки определяет форма бухгалтерского учета.

Исправление ошибок в учетных регистрах

Записи в учетных регистрах основываются на тщательно проверенных документах, поэтому и сами регистры приобретают доказательную силу при использовании их показателей для анализа хозяйственной деятельности предприятия, при контроле за состоянием средств и при выявлении результатов его работы.

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

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

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информа-

ции, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну, за ее разглашение они несут ответственность.

Исправление ошибочно сделанных записей в регистрах бухгалтерского учета производится одним из следующих способов:

- *корректирующим способом* — ошибочно сделанную запись (неправильная сумма или текст) аккуратно зачеркивают тонкой чертой (так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое), над зачеркнутым делают запись исправленного текста и суммы. Одновременно здесь же, на полях, против соответствующей строки за подписью главного бухгалтера делают оговорку «Исправлено» с указанием даты. Этот метод применяют в тех случаях, когда ошибка сделана в одном из регистров и обнаружена до подсчета итоговых сумм;
- *способом дополнительной проводки* — дополнительную проводку составляют, если фактически разнесенная в учетные регистры сумма меньше правильной. При этом оформляют бухгалтерскую справку с указанием того, какая ошибка исправлена и где искать первичный документ, который является основанием записи. При мемориально-ордерной форме учета для дополнительных проводок составляют мемориальный ордер. Этот способ применяют в том случае, когда ошибка повторяется в нескольких учетных регистрах или выявлена после подсчета итогов;
- *способом «красное сторно»* — в случае если операция записана в большей сумме, чем следовало, или по счетам разнесена ошибочная бухгалтерская запись, при подсчете итогов излишне записанную сумму вычитают. Исправления способом «красное сторно» оформляют бухгалтерской справкой, в которой дают ссылку на номер и дату исправляемого документа, а также обоснование внесения исправления;
- *способом обратной проводки* — для исправления проводки (как правило, ошибочно сделанной в прошлом отчетном периоде) делают запись обратной корреспонденцией.

При автоматизированном способе ведения бухгалтерского учета при обнаружении в выходных формах документов ошибок бухгалтерия осуществляет диагностику ошибочных данных, внесение исправлений в соответствующие базы данных и получение выходных форм документов с учетом исправлений. Внесение исправлений осуществляется датой обнаружения ошибочных данных путем обязательного оформления измененных документов, сторнирующих проводок. Без оформления документального подтверждения любые исправления непосредственно в электронных базах данных не допускаются.

5.4. Формы бухгалтерского учета

Форма бухгалтерского учета — это совокупность учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них (ручным или механизированным).

Сочетание различных учетных регистров и технических средств образует разные формы бухгалтерского учета, которые отличаются одна от другой: количеством применяемых регистров, их назначением, внешним видом, содержанием;

взаимосвязью хронологических и систематических синтетических и аналитических регистров; последовательностью и техникой записи в учетные регистры; степенью автоматизации учетно-вычислительных работ.

Вопрос о выборе формы бухгалтерского учета является одним из важнейших в технике учета и зависит от специализации предприятия, масштабов хозяйственной деятельности, объема получаемой информации, степени подготовленности бухгалтеров, уровня механизации учетных работ. Как правило, форма учета определяется при создании бухгалтерской службы и в течение всего периода деятельности предприятия меняется крайне редко.

К формам бухгалтерского учета, наиболее распространенным в настоящее время, можно отнести автоматизированную и журнально-ордерную. В бюджетных организациях, а также государственных и муниципальных унитарных предприятиях применяется, как правило, мемориально-ордерная форма учета. Упрощенная форма бухгалтерского учета предназначена для субъектов малого предпринимательства.

Мемориально-ордерная форма учета

Мемориально-ордерная форма учета возникла в 30-е гг. XX в. и предполагала выписку на каждый документ отдельной справки с бухгалтерской проводкой. Эти справки получили название *мемориальных ордеров* (буквально — «памятных приказов»). Со временем однородные операции стали группировать в специально открываемых накопительных ведомостях, и только итоги этих ведомостей включались в мемориальные ордера.

При мемориально-ордерной форме учета систематическую и хронологическую запись ведут раздельно. На основе первичных документов оформляют мемориальные ордера. В них указывают месяц, год, содержание операции, наименование дебетуемого и кредитуемого счетов (корреспонденцию счетов), сумму. Записи производят по мере совершения операций, но не позднее следующего дня после получения первичного учетного документа (как на основании отдельных документов, так и на основании группы однородных документов). Корреспонденцию субсчетов в мемориальном ордере записывают в зависимости от характера операций по дебету одного субсчета и кредиту другого субсчета или дебету одного субсчета и кредиту нескольких субсчетов (кредиту одного субсчета и дебету нескольких субсчетов).

К мемориальному ордеру прилагают первичные документы, на основании которых он составлен. Эти документы служат основанием для записей в регистрах аналитического учета.

Хронологическую запись мемориальных ордеров производят в специальном регистрационном журнале, при этом на мемориальных ордерах проставляют номера,

Мемориальный ордер №
за _____ 200 _ г.

№ п/п	Основание (дата и номер документа или содержание записи)	Номер счета		Сумма, руб.
		по дебету	по кредиту	

под которыми они зарегистрированы в нем. Мемориальным ордерам присваивают постоянный номер по однородным операциям, что в последующем облегчает поиск документов (кассовые операции — № 1, расчетный счет — № 2 и т. д.).

Данные регистрационного журнала служат основанием для заполнения главной книги.

Главная книга — регистр синтетического учета. В ней каждому счету отводится развернутый лист для записи остатка на начало и конец месяца, оборота по дебету в развернутом виде, т. е. в корреспонденции с кредитуемыми счетами и общей суммы оборота по кредиту. Главная книга открывается на год, а каждому месяцу отводят одну строку.

Главную книгу при этой форме еще называют контрольно-шахматной ведомостью. На счетах главной книги учитывают только текущие обороты за отчетный период.

Форма счетов главной книги строится с разбивкой дебета и кредита по каждому корреспондирующему счету и выглядит следующим образом:

Главная книга. Счет _____

Дата	Номер мемориального ордера	С кредита счетов			Итого по дебету	Дата	Номер мемориального ордера	В дебет счетов			Итого по кредиту

По данным счетов главной книги составляют оборотную ведомость по счетам синтетического учета, где определяют остатки по счетам на конец отчетного периода. Взаимосвязь аналитического и синтетического учета осуществляется путем сопоставления соответствующих данных оборотных ведомостей, составленных по синтетическим и аналитическим счетам (схема 5.4.1).

Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Наименование (№ счетов)	Остаток на		Оборот за		Остаток на	
	_____		_____		_____	
	(начало месяца)		(месяц)		(конец месяца)	
	Д	К	Д	К	Д	К

Мемориально-ордерная форма не ограничивает числа учитываемых операций, конкретизирует изменения в средствах на счетах, расширяет возможности разделения труда между учетными работниками и автоматизацию учетного процесса. Однако недостатки мемориально-ордерной формы учета (отставание и разрыв во времени синтетического и аналитического учета, многократность одних и тех же записей в различных учетных регистрах, что при ручном учете значительно увеличивает объем работ, недостаточная приспособленность для составления отчетности и др.) привели к замене ее более совершенной журнально-ордерной формой учета.



Схема 5.4.1. Мемориально-ордерная форма учета

Журнально-ордерная форма учета

Журнально-ордерная форма учета возникла в 50-е гг. XX в. как наиболее прогрессивная в условиях ручного способа ведения бухгалтерского учета (схема 5.4.2). В основу построения журнально-ордерной формы учета положены следующие принципы:

- производство записей в журналах-ордерах в порядке регистрации операций только по кредиту счета, в корреспонденции с дебетуемыми счетами;
- совмещение, как правило, в единой системе записей синтетического и аналитического учета;
- отражение в бухгалтерском учете хозяйственных операций в разрезе показателей, необходимых для контроля и составления периодической и годовой отчетности;
- применение объединенных журналов-ордеров по счетам, счетно и экономически связанным друг с другом;
- применение регистров с заранее указанной корреспонденцией счетов, номенклатурой статей аналитического учета, с показателями, необходимыми для составления периодической и годовой отчетности;
- применение месячных журналов-ордеров.

Журнально-ордерная форма учета основана на использовании принципа накопления данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бух-



Схема 5.4.2. Журнально-ордерная форма учета

галтерского учета. Накопление и систематизацию данных первичных документов производят в учетных регистрах, которые дают возможность отразить все подлежащие учету средства и все хозяйственные операции по использованию этих средств за отчетный месяц. Это исключает необходимость составления мемориальных ордеров.

В названии журнал-ордер заложено два качества регистра: о хронологической записи свидетельствует журнал, а о систематической — ордер. Хронологическую и систематическую запись хозяйственных операций осуществляют одновременно, как единый рабочий процесс.

В журнально-ордерной форме счетоводства применяют, как правило, два вида бухгалтерских регистров: журналы-ордера и вспомогательные ведомости. Основными регистрами бухгалтерского учета являются журналы-ордера. Вспомогательные ведомости применяют обычно в тех случаях, когда более подробные (аналитические) показатели по счетам сложно записать непосредственно в журналы-ордера. В этих случаях группировку данных первичных документов осуществляют предварительно в ведомостях, из которых итоги переносят в журналы-ордера.

В основу построения журналов-ордеров и вспомогательных ведомостей положен кредитовый признак регистрации хозяйственных операций по синтетическим счетам. Записи в журналах-ордерах производят по кредиту конкретного счета в корреспонденции с дебетом разных счетов. После внесения всех необходимых сумм в журналы-ордера в них подсчитывают «вертикальные» и «горизонтальные» итоги, которые, в свою очередь, суммируют «по вертикали» и «по горизонтали». «Вертикальные» и «горизонтальные» итоги должны совпадать.

Журнал-ордер №
по кредиту счета 50 «Касса» в дебет счетов

Строка №	Дата кассового отчета (или за какие числа)	51	70	71	76	и т. д.	Итого
Итого							

На первичных документах, данные которых включены в журналы-ордера и ведомости, указывают номера соответствующих регистров и порядковые номера записи (номер строки).

Для обеспечения контроля за правильностью учета хозяйственных операций итоговые записи в журналах-ордерах обязательно сверяют с данными первичных документов, на основании которых произведены эти записи. Все журналы-ордера в конце месяца подписывает главный бухгалтер предприятия.

Обобщающий учет по результатам журналов-ордеров ведется в главной книге, в которой выводят конечные остатки по всем счетам, используемым при составлении нового баланса на отчетный период. Полученные итоги представляют собой бухгалтерские проводки для записи на счетах главной книги.

Главная книга. Счет _____

Месяц	Обороты по дебету			Оборот по кредиту	Сальдо	
	с кредита счета _____ журнала-ордера № _____	и т. д.	Итого по дебету		Д	К

Кредитовый оборот переносят на счет главной книги одной итоговой суммой за месяц, так как в развернутом виде он находится в журнале-ордере.

Дебетовый оборот на счете главной книги учитывают развернуто в корреспонденции с конкретными счетами. В счете главной книги дебетовый оборот собирается по мере разности данных из разных журналов-ордеров. При завершении разности оборотов из журналов-ордеров на счета главной книги производят подсчет итогов по дебету каждого счета, определяют сальдо на конец месяца и составляют баланс.

Таким образом, журнально-ордерная форма учета обеспечивает ускоренное движение документов и сокращает число рабочих приемов по обработке, способствует четкому разделению труда. Совмещение данных синтетического и аналитического учета в одном регистре облегчает проведение экономического анализа.

Однако журнально-ордерная форма учета имеет существенные недостатки, главным из которых является ее ориентация на безмашинную технику учета. Громоздкость и сложная структура большинства журналов-ордеров требуют высокой подготовки и определенных усилий по овладению методикой учетной регистрации.

Для коренного улучшения бухгалтерского учета необходима широкая механизация и автоматизация работ. Это создает условия для перехода от журнально-

ордерной к более прогрессивным формам учета, получившим название автоматизированных.

Автоматизированная форма учета

Автоматизация бухгалтерского учета основывается на едином взаимосвязанном технологическом процессе обработки документации по всем разделам учета, от сбора первичных учетных данных до получения бухгалтерской отчетности (схема 5.4.3). Современная вычислительная техника обеспечивает полный комплекс учетных задач, создает возможность автоматизации процессов сбора, регистрации первичной информации и передачи ее по каналам связи (или другими способами) в персональный компьютер. Все это ведет к созданию автоматизированных рабочих мест бухгалтеров, сочетающих использование персональных компьютеров и другой периферийной техники (сканеры, принтеры и др.).

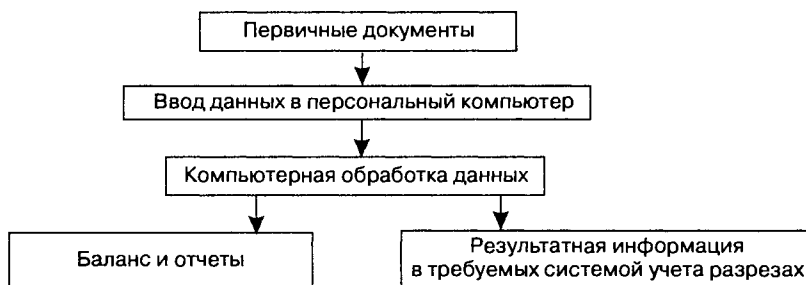


Схема 5.4.3. Автоматизированная форма бухгалтерского учета

В настоящее время основная часть коммерческих предприятий ведет учет с использованием вычислительной техники на основе различных пакетов прикладных программ по бухгалтерскому учету. Разработчиками программных средств выпущено на рынок достаточно большое количество пакетов прикладных программ по бухгалтерскому учету («1С:Бухгалтерия», «Инфобухгалтер», «Турбо-бухгалтер», «БЭСТ», «Галактика», «Парус» и др.). Также на предприятиях создаются собственные программы, учитывающие специфику конкретного производства.

При автоматизированной форме учета для организации комплексной системы обработки информации по всем разделам и счетам бухгалтерского учета:

- используются персональные компьютеры и другие технические средства;
- используются универсальная документация и машиночитаемые носители информации;
- применяется система классификаторов;
- сохраняется принцип двойной записи;
- автоматизируются логические операции по ведению учета;
- применяются системы регистров, определенной последовательности их изготовления и способов записи;
- хранение первичной информации и регистров применяется с использованием возможности запросного режима.

Полной автоматизации подлежат такие операции, как вычислительная обработка, сортировка информации, печать регистров. Вычислительная техника не только позволяет выполнять работы, ранее производимые вручную, но и сокращает (благодаря хранению нормативно-справочной информации в памяти персонального компьютера) трудоемкость заполнения первичной документации и снижает затраты на подготовку бумажных носителей информации.

Информацию справочного характера вводят в персональный компьютер в начале работы. Текущую учетную информацию вводят с первичных документов либо со специальных регистраторов учетных данных по специальным программам, в соответствии с которыми полученная учетная информация может храниться, поступать в обработку, выдаваться на экран или печать по запросу.

В условиях комплексной автоматизации бухгалтерского учета данные синтетического и аналитического учета формируются в базах данных используемого пакета прикладных программ и ежемесячно выводятся на бумажные носители — выходные формы документов (мемориальные ордера, карточки, ведомости, главная книга, отчет и т. п.). Учетным регистром, получаемым с персонального компьютера, может быть любой документ, содержащий систематическую или хронологическую запись. При этом содержание показателей в выходных формах документов должно соответствовать требованиям, предусмотренным законодательством для регистров бухгалтерского учета.

Наряду с выпуском полного комплекта бухгалтерской и налоговой отчетности одной из важнейших задач автоматизированной системы бухгалтерского учета является максимальная автоматизация расчетных процедур, позволяющая решать возникающие проблемы.

Автоматизация бухгалтерского учета — объективная необходимость. Работа бухгалтера все больше становится творческой, и внедрение компьютерных технологий повышает эффективность, освобождая, кроме всего прочего, от рутинной работы. Однако автоматизация вызывает необходимость построения технологии решения бухгалтерских задач с учетом ряда следующих требований:

- ограничение допуска к первичной и систематизированной информации путем введения паролей (ключей секретности) и недопущения несанкционированного доступа;
- сохранность учетной информации на необходимый срок;
- диалоговый (запросный) режим работы пользователей с вычислительными техническими средствами;
- возможность выдачи информации фрагментарно, т. е. в любом сочетании, удобном для пользователя;
- возможность принудительного ввода данных для оперативного управления и обеспечения при этом автоматического контроля за выполнением управленческих решений.

Простая форма учета

Для субъектов малого предпринимательства предусмотрено ведение бухгалтерского учета по упрощенной форме (схема 5.4.4).

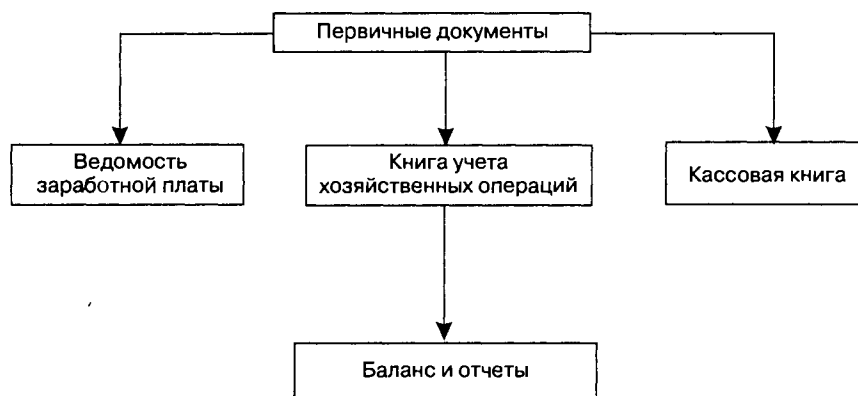


Схема 5.4.4. Простая форма бухгалтерского учета

В соответствии с Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. Приказом Минфина РФ от 21.12.1998 № 64н, малые предприятия, совершающие незначительное количество хозяйственных операций, не осуществляющие производства продукции и работ, связанного с большими затратами материальных ресурсов, могут вести учет всех операций путем их регистрации только в Книге (журнале) учета фактов хозяйственной деятельности (форма № К-1). Для учета расчетов по оплате труда с работниками необходимо также вести ведомость учета заработной платы (форма № В-8).

Книга (журнал) учета фактов хозяйственной деятельности является комбинированным регистром бухгалтерского учета, который содержит все применяемые малым предприятием бухгалтерские счета и позволяет вести учет хозяйственных операций на каждом из них. При этом следует учитывать, что организация бухгалтерского учета малого предприятия зависит от выбранной системы налогообложения (общий режим, упрощенная система, уплата единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности). Так, согласно п. 3 ст. 4 Закона о бухгалтерском учете, организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета и ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26.2 НК РФ.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные задачи, стоящие перед бухгалтерской службой. Кто несет ответственность за организацию бухгалтерского учета на предприятии? 2. Для чего необходимо Положение о бухгалтерии и какие разделы должен включать такой документ? 3. Какие основные требования предъявляются к работе главного бухгалтера? 4. Для чего необходим график документооборота? Кто организует работу по составлению графика документооборота? 5. Что такое «техника бухгалтерского учета»? Какие в зависимости от внешнего вида бывают учетные регистры? Как может производиться регистрация хозяйственных операций в учетных регистрах? 6. Назовите способы исправления ошибочно сделанных записей в учетных регистрах? 7. Что представляет собой форма бухгалтерского учета? Назовите применяемые формы бухгалтерского учета.

Глава 6. УЧЕТНАЯ ПОЛИТИКА

Основным документом организации, определяющим порядок ведения бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций, является учетная политика. Главное назначение учетной политики документально закрепить применяемые организацией способы ведения бухгалтерского учета. При этом отражению в учетной политике подлежат только те способы ведения учета, в отношении которых законодательство предоставляет право выбора или самостоятельность в их определении. Если законодательством установлен единственный и обязательный способ учета, в учетной политике он не отражается.

Каждая организация самостоятельно формирует учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности (п. 3 ст. 5 Закона о бухгалтерском учете). То есть на выбор способов ведения бухгалтерского учета влияет отраслевая принадлежность и вид деятельности, наличие филиалов и структурных подразделений (структура организации), объем производства и реализации продукции, численность работающих, стоимость имущества организации, наличие технических средств регистрации информации, компьютерной техники (материальная база) и т. д (схема 6).

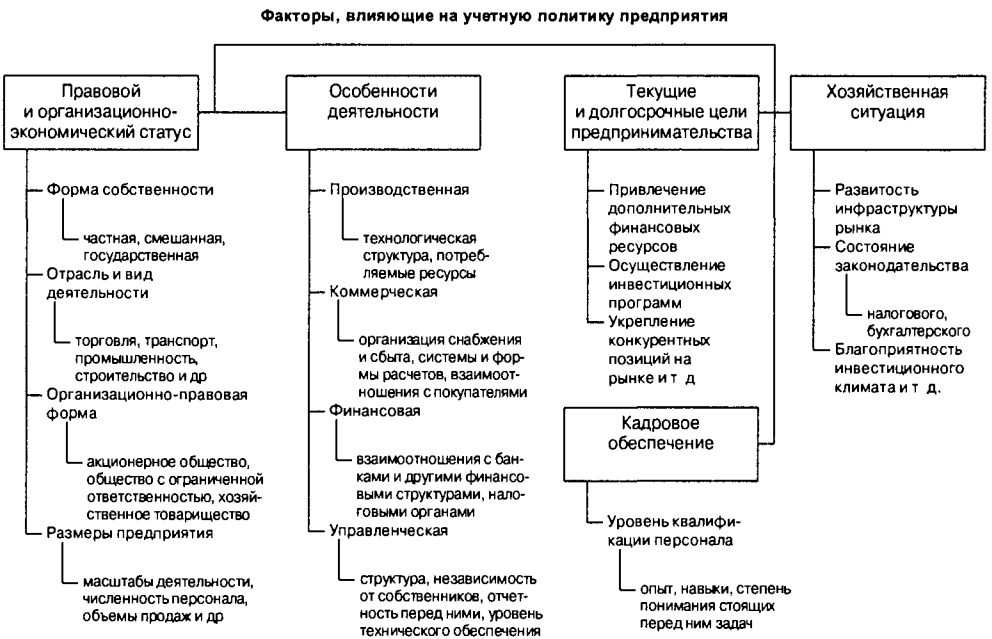


Схема 6. Факторы, влияющие на учетную политику

Политика (от гр. *politike* — искусство управления государством) — образ действий, направленный на достижение какой-либо цели. Термин «учетная политика предприятия» вошел в употребление в конце 1980-х гг. в качестве вольного перевода на русский язык английского словосочетания *accounting policies*, употребляемого в стандартах, издаваемых Комитетом по международным стандартам бухгалтерского учета. Введение такого понятия, как учетная политика, принципиально изменило наши представления об учете и его практике. В 1992 г. этот термин был впервые закреплен в Положении о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации, а широкое распространение на практике получил после введения в действие первого стандарта по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/94 (28.07.1994 № 100).

6.1. Порядок формирования учетной политики

В настоящее время требования к учетной политике в области бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности регламентирует Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98, утв. Приказом Минфина РФ от 09.12.1998 № 60н.

Под *учетной политикой* организации понимают совокупность способов ведения бухгалтерского учета, к которым относят: первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущую группировку и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности. Это методы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухгалтерского учета, системы учетных регистров и обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

При формировании учетной политики организация должна исходить из допущений (имущественной обособленности, непрерывности деятельности, последовательности применения учетной политики, временной определенности факторов хозяйственной деятельности) и выполнять требования, предъявляемые к ведению бухгалтерского учета (требование полноты, своевременности, осмотрительности, непротиворечивости, рациональности, требование приоритета содержания перед формой). При этом если организация при ведении бухгалтерского учета отступает от допущений, установленных п. 6 ПБУ 1/98, она обязана раскрыть причины этих отступлений в учетной политике.

Основные правила составления учетной политики закреплены в ст. 6 Закона о бухгалтерском учете. Учетная политика разрабатывается главным бухгалтером организации, утверждается ее руководителем и оформляется соответствующим организационно-распорядительным документом (приказом, распоряжением). Она является единой для всех подразделений организации — филиалов, представительств, а также иных структурных подразделений (в том числе выделенных на отдельный баланс).

В учетной политике утверждаются:

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

- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Согласно п. 8 ПБУ 1/98, при формировании учетной политики по конкретному направлению ведения и организации бухгалтерского учета организацией осуществляется выбор одного способа из нескольких, допускаемых законодательством и нормативными актами по бухгалтерскому учету (схема 6.1.1). Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухгалтерского учета, то при формировании учетной политики организация самостоятельно осуществляет разработку соответствующего способа исходя из положений по бухгалтерскому учету.

В том случае, когда организация не может сформировать достоверную информацию об объектах исходя из установленных правил бухгалтерского учета, это (с соответствующим обоснованием) должно быть отражено в пояснительной записке. В противном случае неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете (п. 4 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете).

Выбор конкретного варианта учета должен быть определен в соответствии с его выгодой для деятельности организации, учитывая при этом объем учетной работы (требование рациональности — рациональное ведение бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации).

Вновь созданная организация должна сформировать учетную политику и оформить ее соответствующим приказом не позднее 90 дней со дня приобретения организацией прав юридического лица (т. е. со дня государственной регистрации). Принятая организацией учетная политика применяется последовательно из года в год.

6.2. Разработка учетной политики

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» организация, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формирует свою учетную политику исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Неприменение правил бухгалтерского учета допускается лишь в случае, когда такие правила не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. При этом о фактах неприменения правил бухгалтерского учета необходимо сообщить в пояснительной записке с соответствующим обоснованием. В противном случае неприменение пра-

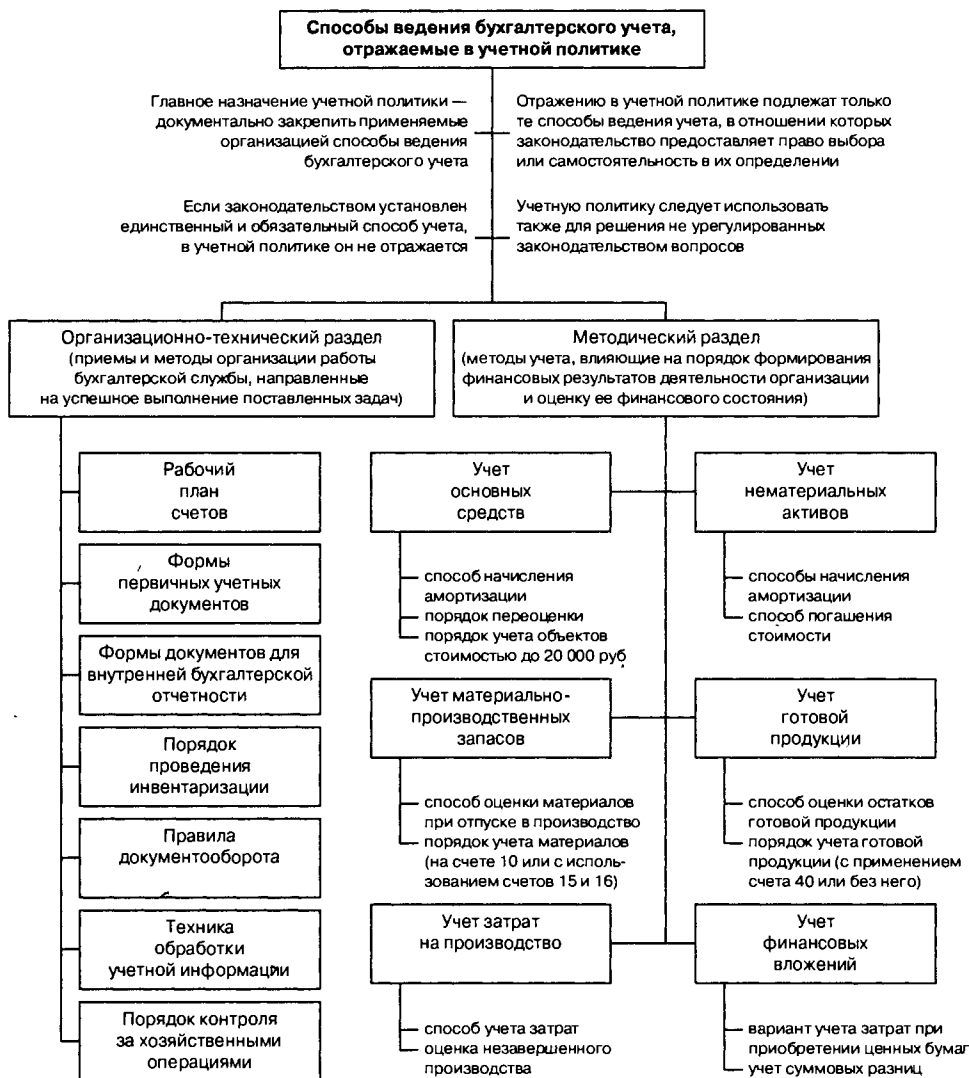


Схема 6.1.1. Способы учета, отражаемые в учетной политике

вил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и признается нарушением законодательства Российской Федерации о бухгалтерском учете.

Организация при формировании учетной политики должна раскрывать принятые способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации (п. 11 ПБУ 1/98).

Существенность при формировании бухгалтерской отчетности зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5% (Указания о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н).

В процессе формирования учетной политики для целей бухгалтерского учета выделяют два основных направления:

- описание элементов организационно-технического характера;
- описание методики учета и способов оценки отдельных объектов бухгалтерского учета.

Организационно-технический раздел

Рабочий план счетов представляет собой полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых организации для ведения бухгалтерского учета. Он разрабатывается на основе Плана счетов и Инструкции по его применению и оформляется в виде отдельного приложения к учетной политике для целей бухгалтерского учета.

Инструкцией по применению Плана счетов организациям предоставлено право самостоятельно уточнять содержание отдельных субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета в зависимости от осуществляемых видов деятельности, производственной структуры, сложности технологического процесса, количества и видов хозяйственных операций организации. При этом организации с незначительными объемами учетной работы (т. е. незначительным количеством счетов и бухгалтерских проводок) могут воспользоваться типовым Планом счетов, не внося в него существенных изменений в части применения субсчетов и нетиповых проводок. Предприятия же, имеющие многопрофильный характер деятельности, значительный объем учетных данных или разветвленную структурную сеть должны разрабатывать свой рабочий план счетов с учетом специфики своей финансово-хозяйственной деятельности. При этом в рабочем плане счетов указываются только те наименования и номера синтетических счетов и субсчетов, которые необходимы организации для учета хозяйственных операций.

Первичные документы и формы бухгалтерской отчетности. Все хозяйственные операции должны быть оформлены первичными учетными документами. Общие требования к оформлению документов установлены п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете. Организации при оформлении хозяйственных операций должны использовать унифицированные формы первичной учетной документации. В случае оформления операций, по которым не предусмотрены унифицированные формы, организация может самостоятельно разработать необходимый первичный документ, соблюдая правила, установленные законодательством. Формы документов, разработанные организацией самостоятельно, утверждаются в качестве приложения к учетной политике.

Кроме первичных учетных документов организация применяет формы бухгалтерской отчетности (утв. Приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н). Организация самостоятельно принимает решение о применении рекомендованных форм или разрабатывает собственные, закрепляя свой выбор в учетной политике.

Инвентаризация активов и обязательств. В учетной политике необходимо отразить периодичность (сроки) проведения инвентаризаций, перечень имущества и обязательств, проверяемых в ходе инвентаризации в случаях, которые не установлены п. 2 ст. 12 Закона о бухгалтерском учете.

Методы оценки видов имущества и обязательств. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций допускается вести в суммах, округленных до целых рублей (п. 25 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ). При выборе варианта в рублях его необходимо отразить в учетной политике, при этом возникающие суммовые разницы относятся у коммерческой организации на финансовые результаты.

Правила документооборота и технология обработки учетной информации. При большом штате бухгалтерии для распределения функций создается технология обработки учетной информации. Движение первичных документов в бухгалтерском учете регламентируется графиком документооборота, который также определяет порядок представления документов в бухгалтерскую службу. Наличие графика документооборота позволяет рационально распределить должностные обязанности между работниками и своевременно составлять отчетность. Чаще всего график документооборота оформляют в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением и отдельными исполнителями. При этом в обязательном порядке указываются сроки выполнения работ.

Порядок контроля за хозяйственными операциями. Для обеспечения сохранности имущества, законности и целесообразности ведения финансово-хозяйственной деятельности, а также достоверности учетных и отчетных данных в организации должна быть налажена система внутривозможностного контроля. Внутренний контроль за осуществляемыми организацией хозяйственными операциями может осуществляться специально созданной в этих целях службой внутреннего контроля. При отсутствии специальной службы контрольные функции обычно передаются одному из работников или равномерно распределяются между несколькими (всеми) работниками. Положение о внутреннем (внутрихозяйственном) контроле может быть утверждено как в виде самостоятельного документа, так и в составе учетной политики в качестве ее приложения.

Методический раздел

Учетная политика для **основных средств** предусматривает вариантность учета в следующих случаях.

Порядок учета объектов основных средств стоимостью не более 20 000 руб. (в составе МПЗ в пределах установленного учетной политикой лимита или в общеустановленном порядке с начислением по ним амортизации) (п. 5 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Способ начисления амортизации (линейный способ, способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)) (п. 18 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Решение о переоценке основных средств. Организация может не чаще одного раза в год переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей

(восстановительной) стоимости. В дальнейшем такие объекты должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости (п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

В учетной политике **по нематериальным активам** организация имеет право выбора в следующих случаях.

Способ начисления амортизации. Амортизация нематериальных активов производится одним из следующих способов: линейный способ; способ уменьшаемого остатка, способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (п. 15 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»).

Способ погашения стоимости нематериальных активов. Амортизационные отчисления по нематериальным активам отражаются в бухгалтерском учете одним из способов: путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете либо путем уменьшения первоначальной стоимости объекта (п. 21 ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов»).

В учетной политике **для материально-производственных запасов** могут быть предусмотрены варианты по следующим направлениям учета.

Выбор единицы учета материалов необходим для формирования достоверных данных, так как в случае неустановления единицы учета МПЗ у организации может быть нарушен порядок формирования фактической себестоимости отпущенных в производство ресурсов, что приведет к искажению отчетности. Единицей материально-производственных запасов (в зависимости от характера МПЗ, порядка их приобретения и использования) может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п. (п. 3 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

Порядок учета материально-производственных запасов, поступающих в организацию. Организация может учитывать поступающие МПЗ на счете 10 «Материалы» по фактическим затратам или по учетным ценам. В этом случае используется счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», который применяется при определении фактической себестоимости приобретенных МПЗ, а разница между фактическими затратами и учетными ценами списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» (Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

Оценка МПЗ, отпускаемых в производство (или для иных целей) (по себестоимости каждой единицы, по средней себестоимости, по себестоимости первых по времени приобретения МПЗ (способ ФИФО), по себестоимости последних по времени приобретения МПЗ (способ ЛИФО)) (п. 16 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

Создание резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Возможность создания резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов предусмотрена п. 25 ПБУ 5/01. Порядок создания резерва разъяснен в п. 20 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н. Резервирование применяется ко всем материально-производственным запасам (материалам (счет 10), товарам (счет 41), готовой продукции (счет 43)), на которые в течение отчетного года рыночная цена снизилась или они морально устарели либо полностью или частично потеряли свои первоначальные качества. Для отражения резерва под снижение сто-

имости МПЗ используется счет 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

Учет в торговле. *Учет транспортно-заготовительных расходов (ТЗР)* при приобретении товаров. Такие расходы можно включать в себестоимость приобретенных товаров, тогда ТЗР будут списываться по мере реализации этих товаров либо их можно учитывать отдельно на счете 44 «Расходы на продажу». В этом случае сначала определяется сумма ТЗР, приходящаяся на остаток реализованных товаров на складе на конец отчетного периода, потом рассчитывается сумма ТЗР, приходящаяся на реализованные товары. Полученная сумма списывается со счета 44 в дебет счета 90-2 за минусом суммы ТЗР, приходящейся на остаток товаров на складе (п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

Оценка приобретенных товаров в розничной торговле. Розничные торговые организации могут учитывать товары по покупным ценам (на счете 41 «Товары») или по продажным ценам. В последнем случае разница между покупной и продажной стоимостью отражается по кредиту счета 42 «Торговая наценка» и дебету счета 41 «Товары» (п. 13 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»).

При учете **затрат на производство и готовой продукции** организации предоставлено право выбора по следующим направлениям.

Оценка незавершенного производства. На предприятиях массового и серийного производства незавершенное производство может отражаться по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, по прямым статьям затрат, по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов (п. 64 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. Приказом Минфина РФ от 29.07.1998 № 34н).

Способ (база) распределения косвенных расходов между объектами калькулирования. Для распределения косвенных расходов, связанных с производством нескольких видов продукции, может быть выбрана одна из следующих баз распределения: пропорционально заработной плате основного производственного персонала; пропорционально стоимости сырья, материалов, полуфабрикатов, отпущенных на производство; пропорционально количеству отработанных машино-часов; пропорционально объему выпущенной продукции и т. д.

Порядок списания общехозяйственных расходов. Он зависит от того, каким способом формируется себестоимость продукции: по полной производственной себестоимости, по сокращенной себестоимости (т. е. общехозяйственные расходы не распределяются на реализованную и нерезализованную продукцию).

Если учет готовой продукции ведется по полной производственной себестоимости, то по окончании месяца общехозяйственные расходы, накопленные на счете 26, списывают в дебет счетов производственных затрат 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» (если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» (если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и оказывали услуги на сторону).

Если учет ведется по сокращенной себестоимости, общехозяйственные расходы в полном объеме в конце месяца списывают непосредственно в дебет субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» (п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации», Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

Способ признания коммерческих расходов. Производственные организации учитывают в составе коммерческих расходов затраты, связанные со сбытом продукции (затраты на рекламу, хранение и перевозку готовой продукции и др.). Коммерческие расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ и услуг, учитываются на счете 44 «Расходы на продажу» и списываются полностью или частично в дебет счета 90 «Продажи». Коммерческие расходы могут признаваться в себестоимости проданных продукции, товаров, работ, услуг полностью в отчетном году их признания в качестве расходов по обычным видам деятельности (субсчет 90-2). При частичном списании коммерческие расходы распределяются между реализованной и оставшейся продукцией (затраты списывают на себестоимость продукции в дебет счета 20) (п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Способ оценки готовой продукции (по фактической производственной себестоимости, по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» либо без использования счета 40) (п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, п. 203 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н, Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета).

Выбор учетной цены готовой продукции для аналитического учета и учета в местах хранения готовой продукции. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться: фактическая производственная себестоимость, нормативная себестоимость, договорные цены, другие виды цен (п. 204 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н).

Формирование резервов. В случае принятия решения о создании резерва организации в учетной политике необходимо не только указать название резерва, но и раскрыть особенности его формирования (использования).

В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация в соответствии с п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ может создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- производственные затраты по подготовительным работам в связи с сезонным характером производства;
- предстоящие затраты на рекультивацию земель и осуществление иных природоохранных мероприятий;
- предстоящие затраты по ремонту предметов, предназначенных для сдачи в аренду по договору проката;
- гарантийные ремонт и обслуживание.

Кроме того, резервы могут создаваться и на другие цели, предусмотренные законодательством РФ и нормативными правовыми актами Минфина РФ.

В учетной политике в отношении **полученных кредитов и займов** необходимо отразить следующие варианты учета.

Порядок перевода долгосрочной задолженности в краткосрочную: можно осуществить перевод долгосрочной задолженности в краткосрочную или учитывать заемные средства, срок погашения которых по договору займа или кредита превышает 12 месяцев, до истечения указанного срока в составе долгосрочной задолженности (п. 6 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию»).

Порядок списания дополнительных затрат по полученным займам и кредитам: организация может либо отразить их в отчетном периоде, в котором были произведены эти расходы, либо учесть как дебиторскую задолженность с последующим отнесением их в состав операционных расходов в течение срока погашения заемных обязательств (п. 20 ПБУ 15/01).

Порядок учета процентов или дисконта по причитающимся к оплате векселям, облигациям и иным выданным заемным обязательствам. В целях равномерного (ежемесячного) включения в состав расходов сумм причитающихся процентов или дисконта по выданным организацией векселям или облигациям организация вправе предварительно учитывать начисленные проценты (дисконт) в составе расходов будущих периодов либо относить суммы процентов или дисконта на операционные расходы полностью в момент их начисления (п. 18 ПБУ 15/01).

Помимо вышеизложенного в учетной политике предприятия для бухгалтерского учета могут быть зафиксированы иные положения, которые организация считает для себя наиболее важными.

К составлению учетной политики необходимо отнестись весьма серьезно, так как способы учета, закрепленные в этом документе, оказывают непосредственное влияние на финансовый результат хозяйственной деятельности, а законодательство позволяет изменять учетную политику только с начала года.

6.3. Изменение и дополнение учетной политики

В п. 16 ПБУ 1/98 перечислены случаи, когда производится изменение учетной политики организации:

- внесены изменения в законодательные или нормативные акты по бухгалтерскому учету;
- организацией разработаны новые способы ведения бухгалтерского учета (например, в организации внедрена автоматизированная система ведения бухгалтерского учета);
- существенно изменились условия деятельности (например, реорганизация предприятия, смена собственников, изменение видов деятельности и т. д.).

Все вносимые в учетную политику изменения утверждаются приказом руководителя организации (в таком же порядке, в каком оформляют учетную политику при ее принятии), их начинают применять с 1 января нового финансового года (п. 18 ПБУ 1/98).

Не признается изменением учетной политики утверждение способа ведения бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности, которые отличны по

существо от фактов, имевших место ранее, или впервые возникли в деятельности организации. Например, организация начала осуществлять новый вид деятельности, который не вела ранее, и для учета результатов требуются дополнительные положения учетной политики либо организацией получен кредит в банке, и в учетную политику необходимо внести положения по учету заемных средств и обязательств. В этих случаях приказом руководителя утверждают не изменения, а дополнения к учетной политике. Дополнения, внесенные в учетную политику, действуют с момента утверждения приказа.

В связи с тем что дополнения можно внести в учетную политику в необходимый момент, не стоит перегружать ее излишней информацией. В учетной политике необходимо рассматривать лишь те факты хозяйственной деятельности, которые имеют место в настоящее время или планируются в ближайшем будущем.

Изменения в учетной политике за отчетный год, а также изменения, предусмотренные на год, следующий за отчетным, отражаются в пояснительной записке к годовой бухгалтерской отчетности (п. 23 ПБУ 1/98 и п. 4 ст. 13 Закона о бухгалтерском учете). Минимальная информация об изменениях в учетной политике, способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации, должна включать:

- причину изменения учетной политики (например, произошли изменения в законодательстве, разработаны новые способы ведения бухгалтерского учета, изменились условия деятельности предприятия);
- оценку последствий изменений в денежном выражении;
- указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год данные периодов, предшествовавших отчетному, скорректированы (п. 22 ПБУ 1/98).

В бухгалтерской отчетности последствия изменения учетной политики отображаются исходя из предположения, что измененный способ ведения учета применялся в предыдущем отчетном периоде. Корректировка применяется для соблюдения принципа сопоставимости отчетных данных текущего и прошлого периодов. При этом никакие учетные записи не производятся.

Вопросы для самопроверки

1. Для чего необходима учетная политика? 2. Какие факторы влияют на формирование учетной политики? 3. Назовите допущения, используемые при формировании учетной политики. 4. Кто должен разрабатывать учетную политику? 5. Каким документом оформляется учетная политика организации? 6. Назовите способы ведения бухгалтерского учета, которые рассматриваются в учетной политике? 7. Какова структура приказа по учетной политике для целей бухгалтерского учета? 8. В каких случаях возможно изменение учетной политики?

Раздел II. УЧЕТ ОБЪЕКТОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

Глава 7. УЧЕТ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ

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

К основным средствам относятся: 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 прочие соответствующие объекты (схема 7).



Схема 7. Классификация основных средств

Бухгалтерский учет основных средств ведется в целях:

- формирования фактических затрат, связанных с принятием активов в качестве основных средств к бухгалтерскому учету;
- правильного оформления документов и своевременного отражения поступления основных средств, их внутреннего перемещения и выбытия;

- достоверного определения результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;
- определения фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии и др.);
- обеспечения контроля за сохранностью основных средств, принятых к бухгалтерскому учету;
- проведения анализа использования основных средств;
- получения информации об основных средствах, необходимой для раскрытия в бухгалтерской отчетности.

7.1. Порядок принятия к учету основных средств

Правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах устанавливает ПБУ 6/01 «Учет основных средств», утв. Приказом Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н, а порядок организации бухгалтерского учета — Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (далее — Методические указания № 91н) (схема 7.1.1).

При принятии к бухгалтерскому учету актива
в качестве основного средства необходимо
единовременное выполнение следующих условий:

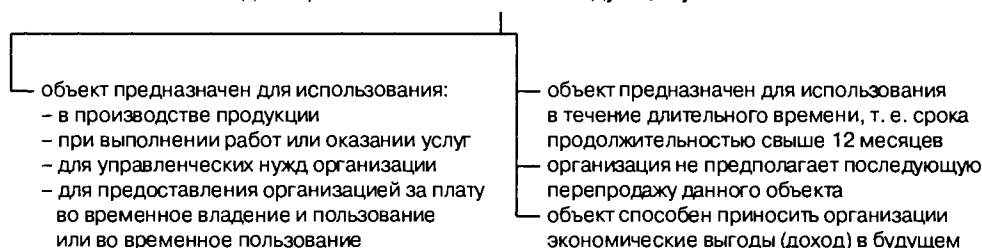


Схема 7.1.1. Условия принятия к учету основных средств

Активы, удовлетворяющие условиям признания их основными средствами, но имеющие стоимость не более 20 000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материально-производственных запасов. Для этого в учетной политике должен быть установлен лимит стоимости «малоценных» основных средств, которые организация будет учитывать в особом порядке.

Единицей учета основных средств является инвентарный объект (схема 7.1.2).

Для организации учета и обеспечения контроля за сохранностью основных средств каждому объекту основных средств (инвентарному объекту) независимо от того, находится ли он в эксплуатации, в запасе или на консервации, при принятии его к бухгалтерскому учету должен присваиваться соответствующий *инвентарный номер*.

Номер, как правило, состоит из восьми знаков: первые три знака обозначают субсчет, четвертый — группу и последние четыре знака — порядковый номер предмета

**Инвентарным объектом основных средств
признается**

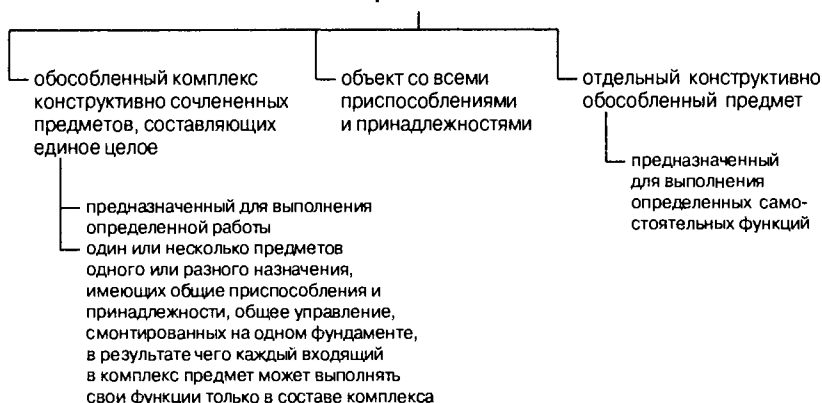


Схема 7.1.2. Инвентарный объект основных средств

в группе. По тем субсчетам, по которым не выделены группы, четвертый знак обозначается нулем.

Пример. Инвентарный номер 01010001 обозначает: субсчет 010 «Здания»; группа 1 — здания производственного назначения; порядковый номер объекта 0001. Инвентарный номер 01630005 обозначает субсчет 016, группа 3 — хозяйственный инвентарь, порядковый номер предмета 0005.

Инвентарный номер, присвоенный объекту основных средств, сохраняется за ним на весь период его нахождения в данной организации и может быть обозначен путем прикрепления металлического жетона, нанесен краской или иным способом.

Операции по движению (поступление, внутреннее перемещение, выбытие) основных средств оформляются унифицированными формами первичной учетной документации, утв. Постановлением Госкомстата РФ от 21.01.2003 № 7.

Номер унифицированной формы	Наименование формы
ОС-1	Акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-1а	Акт о приеме-передаче здания (сооружения)
ОС-16	Акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений)
ОС-2	Накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств
ОС-3	Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств
ОС-4	Акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств)

Номер унифицированной формы	Наименование формы
ОС-4а	Акт о списании автотранспортных средств
ОС-4б	Акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств)
ОС-6	Инвентарная карточка учета основных средств
ОС-6а	Инвентарная карточка группового учета объектов основных средств
ОС-6б	Инвентарная книга учета объектов основных средств
ОС-14	Акт о приеме (поступлении) оборудования
ОС-15	Акт о приеме–передаче оборудования в монтаж
ОС-16	Акт о выявленных дефектах оборудования

7.2. Поступление основных средств

Основные средства принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости основных средств зависит от того, каким образом организация получила данный объект основных средств (схема 7.2.1).

Способы поступления в организацию основных средств

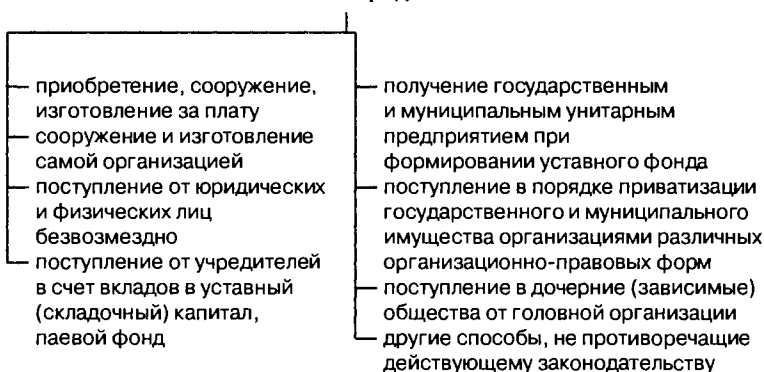


Схема 7.2.1. Способы поступления основных средств

Первоначальной стоимостью основных средств $P_{СТ}$ *приобретенных за плату* (в том числе бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением налога на добавленную стоимость и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ):

$$P_{СТ} = \Phi_{ЗАТР} + P_{ТР} - НДС,$$

где $\Phi_{ЗАТР}$ — фактические затраты организации на приобретение объекта основных средств и приведение его в рабочее состояние в ценах, действующих на момент

приобретения; $P_{тр}$ — транспортные расходы, расходы на монтаж и т. п.; НДС — налог на добавленную стоимость (и иные возмещаемые налоги).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются (схема 7.2.2):

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу), а также суммы, уплачиваемые за доставку объекта и приведение его в состояние, пригодное для использования;
- суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги и государственная пошлина, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств.

Первоначальной стоимостью основных средств признается:



Схема 7.2.2. Первоначальная стоимость основных средств

При этом не включаются в фактические затраты общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств.

Инвентарная стоимость объектов основных средств, переданных на учет, предварительно калькулируется на субсчетах счета 08 «Вложения во внеоборотные активы»:

- 08-1 «Приобретение земельных участков»;
- 08-2 «Приобретение объектов природопользования»;
- 08-3 «Строительство объектов основных средств»;
- 08-4 «Приобретение объектов основных средств» и др.

По дебету счета 08 отражаются фактические затраты организации, связанные с приобретением основных средств. Сформированная первоначальная стоимость объектов основных средств, принятых в эксплуатацию, списывается со счета 08 в дебет счета 01 «Основные средства» (схема 7.2.3).

Счет 01 «Основные средства»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств		
08 Кредит	Отражен ввод в эксплуатацию объекта основных средств	Первоначальная (восстановительная) стоимость выбывших основных средств	01-2 Дебет
08 Кредит	Увеличена стоимость основного средства на сумму фактических затрат по модернизации, реконструкции и др.		
91 Кредит	Приняты на учет основные средства, признанные излишками по результатам инвентаризации		
Сальдо конечное	Первоначальная (восстановительная) стоимость основных средств		

Схема 7.2.3. Счет 01

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение объекта основных средств за плату			
Выписка из банка	Оплачен счет поставщика на сумму по счету (в том числе НДС)	60, 76	51, 52
Счет-фактура	Выделен НДС	19-1	60, 76
Отгрузочные документы поставщика	Отражены затраты на приобретение	08	60, 76

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражен ввод в эксплуатацию объекта основных средств (после соответствующего оформления)	01	08
Счет-фактура	Принят к возмещению из бюджета НДС (после оплаты и принятия на учет основного средства)	68 /НДС	19-1
Строительство объекта основных средств (здания) хозяйственным способом			
Отгрузочные документы поставщика; приходный ордер	Оприходованы полученные от поставщика строительные материалы	10-8	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата поставщику материалов	60	51
Требование-накладная	Отражена передача строительных материалов для выполнения строительных работ	08-3	10-8
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма затрат на СМР, выполненные хозяйственным способом	08-3	02, 70, 69
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	В аналитическом учете отражен ввод в эксплуатацию законченного строительством здания — на дату ввода объекта в эксплуатацию	01-1	08-3
Свидетельство о государственной регистрации прав; акт о приеме-передаче здания (сооружения); инвентарная карточка учета основных средств	Объект основных средств (здание) принят к учету в составе основных средств — на дату получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на объект основных средств (здание)	01-2 ¹	08-3
Строительство объекта основных средств (здания) подрядным способом			
Акт о приемке выполненных работ	Отражена задолженность перед подрядчиком по оплате выполненных работ	08-3	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата выполненных работ подрядчику	60	51
Акт о приеме-передаче здания (сооружения); расписка в получении документов на государственную регистрацию прав; инвентарная карточка учета объекта основных средств	Объект основных средств (здание) принят к учету в составе объектов основных средств, право собственности на которые не зарегистрировано	01-1 ¹	08
Свидетельство о государственной регистрации прав; инвентарная карточка учета объекта основных средств	Объект основных средств (здание) учтен в составе основных средств	01-2 ¹	01-1
Поступление объекта основных средств, внесенного в счет вклада в уставный (складочный) капитал			
Учредительные документы, заключение оценщика	Отражено погашение задолженности учредителя по взносам в уставный капитал (в оценке, согласованной учредителями (участниками))	08	75-1

¹ После получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на объект недвижимости сформированная первоначальная стоимость здания переносится с субсчета 01-1 «Основные средства, право собственности на которые не зарегистрировано» на субсчет 01-2 «Основные средства, право собственности на которые зарегистрировано» счета 01.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражен ввод в эксплуатацию объекта основных средств (после соответствующего оформления)	01	08
Поступление объекта основных средств, полученного по договору дарения (безвозмездно)			
Договор дарения, акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражено безвозмездное получение объекта (по текущей рыночной стоимости)	08	98-2
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражен ввод в эксплуатацию объекта основных средств (после соответствующего оформления)	01	08
Поступление объекта основных средств, полученного по договору мены (исполнение обязательств неденежными средствами)			
Договор мены, накладная на отпуск продукции, бухгалтерская справка-расчет	Признана выручка от продажи продукции по договору мены	62	90-1
Бухгалтерская справка-расчет	Списана фактическая себестоимость проданной продукции	90-2	43
Договор мены, отгрузочные документы поставщика, бухгалтерская справка-расчет	Получен объект основных средств по договору мены	08-4	60
Бухгалтерская справка	Отражено исполнение обязательств по договору мены	60	62
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Принят к учету объект основных средств	01	08
Поступление объекта основных средств, полученного в доверительное управление			
Акт о приеме-передаче объекта основных средств с пометкой «Д. У.»	Объект основных средств получен в доверительное управление. Передача осуществляется учредителем управления по стоимости, по которой объект числится в бухгалтерском учете учредителя управления на дату вступления договора доверительного управления в силу (п. 4 приказа Минфина РФ от 28.11.2001 № 97н)	01	79-3

7.3. Амортизация основных средств

Основные средства предприятия в процессе производства постепенно изнашиваются и по мере износа передают свою стоимость на готовую продукцию. В связи с этим каждому предприятию следует обеспечить накопление средств, необходимых для своевременной замены выбывающих основных фондов. Такое накопление достигается за счет включения в издержки производства сумм отчислений, которые называются амортизационными. Амортизационные отчисления образуют фонд средств для возмещения объектов, выбывших в связи с их износом.

Износ основных средств может происходить в результате потери технико-экономических свойств или физических качеств. Различают два вида износа — физический и моральный (схема 7.3.1).

Амортизация (от лат. *amortisatio* — погашение) — исчисленный в денежном выражении износ основных средств в процессе их применения, производственного использования.



Схема 7.3.1. Виды износа основных средств

Объектами для начисления амортизации являются основные средства, находящиеся в организации на праве собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления. Не подлежат амортизации объекты основных средств, потребительские свойства которых с течением времени не изменяются (земельные участки; объекты природопользования; объекты, отнесенные к музейным предметам и музейным коллекциям, и др.).

В соответствии с п. 16 ПБУ 10/99 «Расходы организации» амортизация признается в качестве расхода исходя из:

- величины амортизационных отчислений, определяемой на основе стоимости амортизируемых активов;
- срока полезного использования;
- принятых организацией способов начисления амортизации.

Срок полезного использования объекта основных средств (период, в течение которого использование объекта основных средств приносит экономические выгоды (доход) организации) определяется организацией самостоятельно при его принятии к бухгалтерскому учету и, как правило, изменению не подлежит.

Определение срока полезного использования объекта основных средств, включая объекты основных средств, ранее использованные у другой организации, производится исходя из:

- ожидаемого срока использования в организации этого объекта в соответствии с ожидаемой производительностью или мощностью;
- ожидаемого физического износа, зависящего от режима эксплуатации (количества смен), естественных условий и влияния агрессивной среды, системы проведения ремонта;
- нормативно-правовых и других ограничений использования этого объекта (например, срок аренды).

Для сближения данных бухгалтерского и налогового учета организация может в бухгалтерском учете использовать Классификацию основных средств, утв. Постановлением Правительства РФ от 01.01.2002 № 1. В этой классификации определено десять амортизационных групп основных средств в зависимости от сроков их полезного использования.

Начисление амортизации объектов основных средств производится одним из следующих способов:

- линейным методом;
- способом уменьшаемого остатка;

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

Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу.

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.

Пример. Приобретен объект стоимостью 150 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. Годовая норма амортизационных отчислений — 20%. Годовая сумма амортизационных отчислений составит:

$$150\,000 \times 20\% : 100 = 30\,000 \text{ руб.}$$

Линейный способ может применяться для объектов основных средств, у которых главными факторами, ограничивающими срок их полезного использования, являются время использования и относительно постоянный объем выполняемых периодических работ. К ним могут быть отнесены здания, сооружения, многие машины и механизмы, станки и оборудование. При этом способе ежемесячные амортизационные отчисления производятся в одинаковых размерах в течение всего срока полезного использования;

- *при способе уменьшаемого остатка* — исходя из остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента не выше 3, установленного организацией.

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 100 000 руб. со сроком полезного использования 5 лет. В учетной политике организации установлен коэффициент ускорения 2.

Норма амортизации, исчисленная исходя из срока полезного использования, составляет 20% ($100\% : 5 \text{ лет}$) и, увеличенная на коэффициент 2, составит 40%.

В первый год эксплуатации годовая сумма амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости, сформированной при оприходовании объекта, и составит:

$$100\,000 \times 40\% = 40\,000 \text{ руб.}$$

Во второй год эксплуатации амортизация начисляется от остаточной стоимости объекта, т. е. от разницы между первоначальной стоимостью объекта и суммой амортизации, начисленной за первый год:

$$(100\,000 - 40\,000) \times 40\% = 24\,000 \text{ руб.}$$

В третий год эксплуатации амортизация составит:

$$(60\,000 - 24\,000) \times 40\% = 14\,400 \text{ руб. и т. д.}$$

Применение способа уменьшаемого остатка, как принято считать в мировой практике, позволяет организации в первые годы эксплуатации объекта основных средств, как правило, не требующего в указанное время ремонта, списывать на затраты большую часть амортизационных отчислений;

— *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.

Пример. Приобретен объект основных средств стоимостью 150 000 руб. Срок полезного использования установлен 5 лет. Сумма чисел лет срока службы составляет 15 лет ($1 + 2 + 3 + 4 + 5$).

В первый год эксплуатации указанного объекта может быть начислена амортизация в размере $5/15$ (или 33,33%), которая составит:

$$150\,000 \times 5 : 15 = 50\,000 \text{ руб.};$$

во второй год — $4/15$:

$$150\,000 \times 4 : 15 = 40\,000 \text{ руб.};$$

в третий год — $3/15$:

$$150\,000 \times 3 : 15 = 30\,000 \text{ руб. и т. д.}$$

Способ списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования, который также относится к ускоренным, позволяет производить амортизационные отчисления в первые годы эксплуатации в значительно больших размерах, чем в последующие. Указанный способ используется для объектов основных средств, стоимость которых уменьшается в зависимости от срока полезного использования; быстро наступает моральный износ; расходы на восстановление объекта увеличиваются с увеличением срока службы. Этот способ можно применять при начислении амортизации по вычислительной технике, средствам связи; машинам и оборудованию малых и недавно образованных организаций, у которых нагрузка на объекты основных средств приходится на первые годы работы;

— *при способе списания стоимости пропорционально объему продукции (работ)* — начисление амортизационных отчислений производится исходя из натурального показателя объема продукции (работ) в отчетном периоде и соотношения первоначальной стоимости объекта основных средств и предполагаемого объема продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств.

Пример. Приобретен автомобиль грузоподъемностью более 2 т с предполагаемым пробегом до 400 000 км стоимостью 80 тыс. руб.

В отчетном периоде пробег должен составить 5 тыс. км.

Годовая сумма амортизационных отчислений исходя из соотношения первоначальной стоимости и предполагаемого объема продукции составит:

$$5000 \times 80\,000 : 400\,000 = 1000 \text{ руб.}$$

Способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) применяется для объектов основных средств, главным критерием которых является периодичность их использования. Это относится ко многим транспортным средствам, например автомобилям, самолетам, амортизация по которым зависит от величины пробега или от количества часов полета, а также к оборудованию горнодобывающей промышленности, амортизация по которым зависит от объема добытой породы, и другим видам аналогичного оборудования. Для таких объектов основных средств определяется сумма амортизации на единицу продукции (работ, услуг).

Начисление амортизационных отчислений по объекту основных средств:

- начинается с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету, и производится до полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;
- прекращается с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта либо списания этого объекта с бухгалтерского учета;
- производится независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде;
- производится в течение отчетного года независимо от применяемого способа начисления ежемесячно в размере $1/12$ годовой суммы;
- отражается в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому оно относится.

Годовая сумма амортизационных отчислений по основным средствам, используемым в организациях с сезонным характером производства, начисляется в отчетном году равномерно в течение периода работы организации.

В течение срока полезного использования объекта основных средств начисление амортизационных отчислений не приостанавливается, кроме случаев перевода его по решению руководителя организации на консервацию на срок более трех месяцев, а также в период восстановления объекта, продолжительность которого превышает 12 месяцев.

Для обобщения информации об амортизации, накопленной за время эксплуатации объектов основных средств, предназначен счет 02 «Амортизация основных средств» (схема 7.3.2).

Счет 02 «Амортизация основных средств»			
Дебет		Кредит	
01 Кредит	Списана сумма накопленной амортизации выбывшего объекта основных средств	Сумма накопленных амортизационных отчислений	Сальдо начальное
			20, 23, 25, 26, 29, 44
		Начислена сумма амортизации по основным средствам за отчетный период	Дебет
		Сумма накопленных амортизационных отчислений	Сальдо конечное

Схема 7.3.2. Счет 02

Начисленная сумма амортизации основных средств отражается в бухгалтерском учете по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство или расходов на продажу (в зависимости от того, где и в каких целях эксплуатируется данный объект).

Аналитический учет по счету 02 ведется по отдельным инвентарным объектам основных средств. При этом построение аналитического учета должно обеспечи-

вать возможность получения данных об амортизации основных средств, необходимых для управления организацией и составления бухгалтерской отчетности.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по объектам основных средств	20, 23, 25, 26, 44, 29	02

7.4. Изменение стоимости основных средств

Первоначальная стоимость основных средств остается неизменной в течение всего срока службы и пересматривается при переоценке основных средств или уточняется при достройке, дооборудовании, модернизации, реконструкции, частичной ликвидации (схема 7.4.1).



Схема 7.4.1. Изменение стоимости основных средств

Переоценка объектов основных средств

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения их реальной стоимости путем приведения первоначальной стоимости объектов в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости. При этом группы однородных объектов основных средств организация определяет самостоятельно (например, машины и оборудование, транспортные средства и др.), отразив принятую группировку основных средств в учетной политике.

Под текущей (восстановительной) стоимостью объектов основных средств понимается сумма денежных средств, которая должна быть уплачена организацией на дату проведения переоценки в случае необходимости замены какого-либо объекта. При определении текущей (восстановительной) стоимости в соответствии с п. 43 Методических указаний № 91н могут быть использованы:

- данные о ценах на аналогичные основные средства, полученные в письменной форме от организаций-изготовителей;
- сведения об уровне цен, имеющиеся у органов государственной статистики, торговых инспекций и организаций;
- сведения об уровне цен, опубликованные в средствах массовой информации и специальной литературе;
- оценка бюро технической инвентаризации;
- экспертные заключения о текущей (восстановительной) стоимости объектов основных средств.

При принятии решения о переоценке следует учитывать, что в последующем такие основные средства должны переоцениваться регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, *существенно* не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. О том, какой критерий существенности будет применяться, необходимо сообщить в учетной политике (например, в размере 5%).

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Если организация проводит переоценку впервые			
При дооценке объекта основных средств			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена дооценка первоначальной стоимости основного средства	01	83
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена дооценка начисленной амортизации по объекту основных средств	83	02
При уценке объекта основных средств			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена сумма уценки первоначальной стоимости основного средства	84	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации по основному средству	02	84

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
В последующие годы			
При уценке объекта основных средств, если ранее была отражена его дооценка			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, произведенная в пределах предыдущей дооценки. Сумма уценки основных средств относится в уменьшение той части добавочного капитала, которая была сформирована в предыдущие годы в результате переоценки	83 ¹	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации по объекту основных средств, произведенная в пределах предыдущей дооценки	02	83
Если сформированной в предыдущие годы суммы дооценки недостаточно, оставшуюся сумму уценки необходимо отнести на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, превышающая сумму его предыдущей дооценки	84	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации, превышающая сумму ее предыдущей дооценки	02	84
При дооценке объекта основных средств, если ранее была отражена его уценка			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Увеличена стоимость основного средства на сумму, не превышающую размер предыдущей уценки	01	84
Бухгалтерская справка-расчет	Увеличена начисленная амортизация основного средства	84	02

Восстановление объектов основных средств

Восстановление объекта основных средств может осуществляться посредством ремонта, модернизации и реконструкции. При этом после окончания модернизации и реконструкции в результате улучшения первоначально принятых нормативных показателей функционирования (срок полезного использования, мощность, качество применения и т. п.) может увеличиваться первоначальная стоимость такого объекта.

После завершения работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации объекта основных средств затраты, учтенные на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы», могут быть отражены в учете одним из двух способов:

¹ Субсчет «Дооценка основных средств».

- отнесены на увеличение первоначальной стоимости объекта основных средств;
- учитываться на счете «Основные средства» обособленно (на сумму затрат открывается отдельная инвентарная карточка).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет и др.	Отражены затраты, связанные с достройкой, дооборудованием, модернизацией, реконструкцией	08	02, 10, 70, 69 и др.
Акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств	Увеличена первоначальная стоимость объекта основных средств после завершения работ по достройке, дооборудованию, реконструкции, модернизации на произведенные затраты	01	08

При увеличении первоначальной стоимости объекта основных средств в результате модернизации и реконструкции годовая сумма амортизационных отчислений пересчитывается исходя из остаточной стоимости объекта, увеличенной на затраты на модернизацию и реконструкцию, и оставшегося срока полезного использования. Сумма амортизации рассчитывается с учетом изменившейся стоимости имущества с 1-го числа месяца, следующего за месяцем окончания его реконструкции. При этом в случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств организацией может быть пересмотрен срок полезного использования по этому объекту.

Для поддержания основных средств в исправном состоянии необходимы систематический уход и периодический ремонт. *Затраты на ремонт* определяются предприятием самостоятельно исходя из величины первоначальной стоимости основных средств, их технического уровня и физического состояния. Передача оборудования в ремонт отражается записями в аналитическом учете по счету 01 «Основные средства».

Расходы по поддержанию объекта основных средств в исправном состоянии и расходы на текущий ремонт включаются в себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг и отражаются в бухгалтерском учете по дебету счетов учета затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции с кредитом счета 60 (10, 70, 69 и др.).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Содержание объекта основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии)			
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет и др.	В затраты на обслуживание производственного процесса включены расходы на содержание объекта основных средств	20 (44)	10, 70, 69, 60 и др.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Ремонт произведен подрядным способом			
Акт о приеме-сдаче объекта основных средств (форма № ОС-3)	Отражена задолженность перед подрядчиком за выполненный им ремонт	23	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная к оплате подрядчиком	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Оплачен счет подрядчика, выставленный им на основании акта о приемке-сдаче отремонтированных объектов основных средств	60	51
Счет-фактура	Принята к вычету сумма НДС, ранее уплаченная подрядчику	68	19
Ремонт произведен хозяйственным способом			
Требование-накладная	Стоимость строительных материалов включена в расходы на ремонт производственного здания	23	10
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата рабочим, осуществлявшим ремонт производственного здания	23	70
Расчетно-платежная ведомость	Начислены ЕСН и страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний на заработную плату рабочих, ремонтировавших производственное здание	23	69
Бухгалтерская справка-расчет	Фактическая себестоимость работ по текущему ремонту, выполненных вспомогательными рабочими, отражена в составе расходов по обычным видам деятельности	20	23
Образование резерва на покрытие расходов на ремонт основных средств			
Приказ об учетной политике, бухгалтерская справка-расчет	Ежемесячно резервируется сумма, исчисленная исходя из годовой сметной стоимости ремонта	20 (44)	96
Акт приема-сдачи выполненных работ, бухгалтерская справка-расчет	Отражается сумма произведенных расходов на ремонт	96	10, 70, 69, 60 и др.
Акт приема-сдачи выполненных работ, бухгалтерская справка-расчет	Превышение фактических расходов на ремонт над величиной сформированного резерва отражено в составе расходов будущих периодов	97	60
При инвентаризации резерва расходов на ремонт основных средств			
Бухгалтерская справка-расчет	В конце отчетного года излишне зарезервированные суммы сторнируются	20 (44)	96 (сторно)
Бухгалтерская справка-расчет	По окончании ремонтных работ излишне начисленная сумма резерва включается в состав внереализационных доходов	96	91-1

7.5. Аренда и лизинг

Аренда основных средств

Аренда (от лат. *arrendare* — отдавать внаем) — договор между собственником имущества (арендодателем) и арендатором, который за арендную плату получает имущество во временное пользование (полное или частичное владение) для самостоятельного осуществления хозяйственной деятельности или других целей (схема 7.5.1).



Схема 7.5.1. Виды аренды

Право сдачи имущества в аренду принадлежит его собственнику или лицу, уполномоченному законом или собственником. По договору аренды арендодатель обязуется предоставить арендатору имущество за плату во временное владение и пользование или во временное пользование (ст. 606 ГК РФ).

Согласно п. 1 ст. 609 ГК РФ, независимо от срока договор аренды должен быть заключен в письменной форме, если хотя бы одной из сторон является юридическое лицо. В договоре аренды должны быть указаны данные, позволяющие определенно установить имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды. Договор аренды заключается на срок, определенный договором. Если срок аренды в договоре не определен, договор аренды считается заключенным на неопределенный срок (п. 1 и 2 ст. 610 ГК РФ).

Договор аренды здания, заключенный на срок не менее одного года, подлежит государственной регистрации (ст. 651 ГК РФ). Общий порядок регистрации установлен Федеральным законом от 21.07.1997 № 122-ФЗ «О государственной регистрации прав на недвижимое имущество и сделок с ним».

Имущество, передаваемое в текущую аренду, должно отражаться в бухгалтерском учете арендодателя обособленно. Организация-арендодатель открывает на соответствующих счетах учета имущества отдельные субсчета для учета имущества, передаваемого в текущую аренду. Передача имущества арендатору отражается внутренней записью на счетах учета имущества:

Дебет счета 01, субсчет 01-2 «Основные средства, переданные в аренду», Кредит счета 01, субсчет 01-1 «Основные средства, находящиеся в эксплуатации» — переданы в аренду объекты основных средств.

В случае, когда договором аренды не предусмотрен выкуп арендованного имущества, по истечении срока аренды, а также в связи с досрочным расторжением договора арендатор обязан вернуть арендодателю имущество в том состоянии, в котором он его получил, с учетом нормального износа или в состоянии, обусловленном договором.

Согласно п. 1 ст. 614 ГК РФ, арендатор обязан своевременно вносить плату за пользование имуществом (арендную плату). Порядок, условия и сроки внесения арендной платы определяются договором аренды. Наиболее распространенной формой арендной платы является установление твердой суммы платежа, включающей в себя: амортизационные отчисления, начисляемые на стоимость арендованного имущества; затраты на проведение ремонта объектов после окончания сроков аренды; средний уровень арендной платы, сложившийся в данном регионе на аналогичные объекты; расходы на страхование арендуемого имущества.

Если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности организации, поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации, признаются операционными доходами (п. 7 ПБУ 9/99). Операционные доходы в соответствии с п. 11 ПБУ 9/99 подлежат зачислению на счет 91 «Прочие доходы и расходы». При этом суммы причитающейся арендной платы накапливаются по кредиту субсчета 91-1 «Прочие доходы». Расходы, связанные с арендными сделками, отражаются по дебету субсчета 91-2 «Прочие расходы». Ежемесячно путем сопоставления дебетового оборота по субсчету 91-2 и кредитового оборота по субсчету 91-1 определяется сальдо, которое отражается на субсчете 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» и показывает конечный финансовый результат — прибыль или убыток.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Передача основных средств в аренду с учетом их на балансе арендодателя (если сдача имущества в аренду не является одним из основных видов деятельности)			
Акт приема-передачи объекта основных средств в аренду	Переданы основные средства в аренду арендатору по первоначальной стоимости основных средств на балансе арендодателя (учет на отдельном субсчете)	01-2 ²	01-1 ¹
Бухгалтерская справка-расчет	Фактически начисленная сумма амортизации (за период эксплуатации до передачи в аренду) по объекту, переданному в аренду, перенесена на отдельный субсчет	02-1 ³	02-2 ⁴

¹ Субсчет 01-1 «Основные средства, находящиеся в эксплуатации».

² Субсчет 01-2 «Основные средства, переданные в аренду».

³ Субсчет 02-1 «Амортизация по основным средствам, находящимся в эксплуатации».

⁴ Субсчет 02-2 «Амортизация по основным средствам, переданным в аренду».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Ежемесячно в течение срока договора аренды			
Договор аренды, счет за аренду	Признан доход от предоставления имущества в аренду	76	91-1
Выписка банка по расчетному счету, приходный кассовый ордер	Оплачены арендные платежи арендатором (в том числе НДС)	51, 50	76
Бухгалтерская справка-расчет	Ежемесячно по нормам амортизационных отчислений начисляется амортизация переданных в аренду основных средств	91-2	02-2
Счет-фактура	Начислен НДС с арендной платы	91-2	68
Бухгалтерская справка	Выявлена прибыль от сдачи имущества в аренду (сформированное сальдо по данной операции на счете 91)	91	99
Бухгалтерские записи по окончании срока договора аренды			
Бухгалтерская справка	Объект основных средств отражен в составе основных средств, находящихся в эксплуатации	01-1 ¹	01-2 ²
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма амортизации, начисленная по объекту основных средств, на момент окончания договора аренды	02-2 ⁴	02-1 ³

Договором аренды может быть предусмотрено предварительное внесение арендатором арендной платы в счет будущих периодов. Если предоставление имущества в аренду не является предметом деятельности организации, то суммы арендной платы, поступившие в счет будущих периодов, отражаются в учете арендодателя на счете 98 «Доходы будущих периодов», субсчет «Доходы, полученные в счет будущих периодов».

Если предприятие приобретает имущество, специально предназначенное для сдачи в аренду, его следует учитывать на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

Арендатор учитывает арендованные основные средства на забалансовом счете 001 «Арендованные основные средства» по первоначальной стоимости, обозначенной в договоре аренды. Аналитический учет по счету 001 «Арендованные основные средства» ведется по арендодателям, по каждому объекту арендованных основных средств (по инвентарным номерам арендодателя).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Договор аренды, акт приема-передачи объекта основных средств в аренду	Объект основных средств принят на забалансовый учет	001	
Ежемесячно в течение срока договора аренды			
Договор аренды, счет арендодателя	Отражены расходы по аренде офисного помещения	26, 44	60

¹⁻⁴ См. примечания на с. 128.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, исчисленная с арендной платы	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Перечислена арендная плата арендодателю	60	51
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68	19

Лизинговые отношения

Регулирование лизинговых сделок осуществляется на основе Гражданского кодекса РФ (ст. 665–670) и Федерального закона от 29.10.1998 № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)» (далее — Закон № 164-ФЗ).

Лизинг — форма долгосрочного договора аренды, представляющая собой нечто среднее между договором аренды и договором о предоставлении кредита. При этом в отличие от обычной аренды, подразумевающей передачу арендатору уже имеющегося имущества, лизингодатель по договору лизинга обязуется приобрести в собственность и сдать в аренду указанное лизингополучателем имущество. Кроме того, отличие лизинга от традиционной аренды состоит в том, что в нем принимают участие три стороны:

- *лизингодатель* (арендодатель) — физическое или юридическое лицо, приобретающее имущество в собственность и передающее его в качестве предмета лизинга лизингополучателю за определенную плату, на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование с переходом или без перехода к лизингополучателю права собственности на предмет лизинга;
- *лизингополучатель* (арендатор) — физическое или юридическое лицо, которое в соответствии с договором лизинга обязано принять предмет лизинга за определенную плату на определенный срок и на определенных условиях во временное владение и в пользование в соответствии с договором лизинга;
- *продавец* (поставщик) — физическое или юридическое лицо, продающее лизингодателю имущество, являющееся предметом договора лизинга.

Помимо них в лизинговой сделке обычно принимают участие банки (или другие кредитные учреждения), предоставляющие кредиты лизингодателю для приобретения оборудования, и страховые компании, осуществляющие страхование имущества лизингодателя (схема 7.5.2).

Финансовый лизинг предусматривает выплату арендатором в течение периода действия договора сумм, покрывающих полную стоимость амортизации оборудования или ее большую часть, а также прибыль арендодателя.

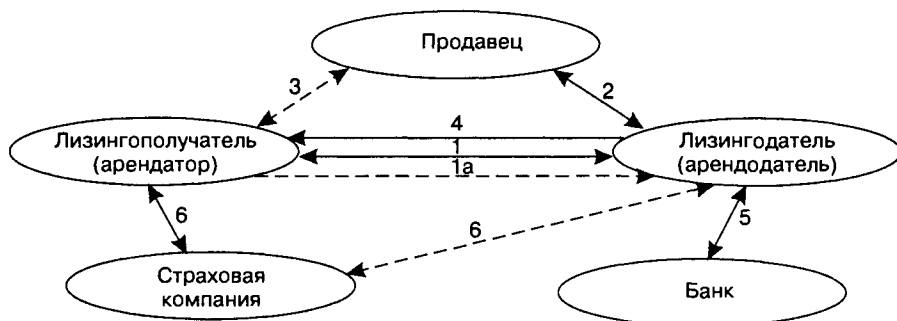
Законом № 164-ФЗ (п. 5 ст. 15) предусмотрена обязанность лизингополучателя по окончании срока действия договора лизинга возвратить предмет лизинга, если иное не предусмотрено указанным договором, или приобрести предмет лизинга в собственность на основании договора купли-продажи.

Договором лизинга может быть предусмотрен переход предмета лизинга в собственность лизингополучателя не только по истечении срока договора, но и до

его истечения на условиях, предусмотренных соглашением сторон (п. 1 ст. 19 Закона № 164-ФЗ).

Порядок отражения в бухгалтерском учете лизинговых операций регламентируется Указаниями, утв. Приказом Минфина РФ от 17.02.1997 № 15.

В письме от 02.11.2005 № 07-05-10/49 Минфин РФ указал, что в соответствии со ст. 31 Закона «О финансовой аренде (лизинге)» предмет лизинга, переданный лизингополучателю по договору лизинга, учитывается на балансе лизингодателя или лизингополучателя по взаимному соглашению. При этом, если по условиям



1. Между лизингодателем и лизингополучателем заключается договор лизинга. Объектом финансового лизинга, согласно гражданскому законодательству, может быть любое временно свободное имущество, кроме земельных участков и природных объектов (чаще всего в финансовый лизинг передается высокотехнологичное оборудование).
2. Лизингодатель в связи с заключенным с лизингополучателем договором заключает договор с поставщиком и приобретает необходимое имущество. Выбор продавца лизингового имущества может осуществляться как арендодателем, так и арендатором в зависимости от условий договора. Как правило, инициатором лизинговой сделки выступает лизингополучатель, который направляет заявку лизинговой компании с указанием характеристик необходимого ему оборудования. При этом он может также указать и на предпочитаемого им поставщика (1а).
3. Поставщик в соответствии с договором поставки поставляет имущество лизингодателю либо по договоренности лизингополучателю. Формально покупателем имущества выступает лизингодатель, который заключает договор купли-продажи с продавцом и оплачивает его приобретение. Фактически покупателем является лизингополучатель, которому продавец непосредственно передает оборудование. Предприятие-лизингополучатель имеет право предъявить требования продавцу относительно комплектности, качества оборудования, сроков его поставки, вытекающие из договора купли-продажи.
4. Если имущество было поставлено лизингодателю, то он передает его лизингополучателю. Лизинговый договор, заключенный между лизингодателем и лизингополучателем, вступает в силу с момента подписания акта приемки в эксплуатацию предмета лизинга.
5. Предмет лизинга приобретается лизинговой компанией за счет собственных или заемных средств. В случае привлечения заемных средств между лизинговой компанией и банком заключается кредитный договор.
6. Объект лизинговой сделки может быть застрахован от рисков утраты (гибели), недостачи или повреждения, причем в качестве страхователя могут выступать как лизингодатель, так и лизингополучатель.

Схема 7.5.2. Схема лизинговых отношений

договора лизинговое имущество учитывается на балансе лизингодателя, то в соответствии с Указаниями об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, такое имущество отражается на счете 03 «Доходные вложения в материальные ценности».

В соответствии с п. 1 ст. 31 Закона № 164-ФЗ предмет лизинга учитывается у одной из сторон сделки (лизингодателя либо лизингополучателя) согласно договору. Амортизационные отчисления производит и отражает в бухгалтерском учете та сторона договора лизинга, на балансе которой числится имущество, являющееся предметом лизинга (ст. 31 Закона № 164-ФЗ).

Затраты лизингодателя по приобретению предмета лизинга имеют капитальный характер и учитываются на счете 08 «Вложения во внеоборотные активы». Приобретение предмета лизинга отражается в учете лизингодателя записями:

Дебет счета 08, Кредит счета 60 — отражена сумма задолженности перед поставщиком за приобретенный у него предмет лизинга (без НДС);

Дебет счета 19, Кредит счета 60 — отражена сумма НДС;

Дебет счета 03, Кредит счета 08 — приобретенное имущество принято в состав доходных вложений в материальные ценности;

Дебет счета 60, Кредит счета 51 — перечислена задолженность поставщику за приобретенный у него предмет лизинга;

Дебет счета 68, Кредит счета 19 — предъявлен к возмещению входной НДС после постановки на учет приобретенного для сдачи в лизинг имущества и его оплаты поставщику.

Лизингодатель вправе принять входной НДС к вычету в общеустановленном порядке при соблюдении условий, установленных ст. 171 и 172 НК РФ:

- использование имущества в деятельности, облагаемой НДС;
- наличие счета-фактуры, выставленного лизингодателю продавцом предмета лизинга, а также регистрация счета-фактуры в книге покупок;
- наличие документов, подтверждающих фактическую оплату сумм НДС поставщику предмета лизинга;
- принятие на учет приобретенного налогоплательщиком предмета лизинга.

Если по условиям договора лизинга лизинговое имущество учитывается на балансе лизингополучателя, то передача лизингового имущества лизингополучателю отражается на счете 91.

Отражение операций по учету предмета лизинга у лизингодателя.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Когда предмет лизинга учитывается на балансе лизингодателя			
Договор лизинга, акт приема-передачи в лизинг объекта основных средств	Отражена стоимость переданного в лизинг имущества	03/ имущество, переданное в лизинг	03/ имущество для сдачи в лизинг
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация на переданное в лизинг имущество	20	02

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены лизинговые платежи	76 ¹	90-1
Бухгалтерская справка	Списаны затраты по договору лизинга	90-2	20
Бухгалтерская справка	Начислен НДС к уплате в бюджет	90-3	68
Выписка банка по расчетному счету	Поступили лизинговые платежи по договору	51	76 ¹
Бухгалтерская справка	Списана сумма начисленной амортизации по лизинговому имуществу	02	03/ имущество, переданное в лизинг
Когда предмет лизинга учитывается на балансе лизингополучателя			
Договор лизинга, бухгалтерская справка	Отражена задолженность лизингополучателя по лизинговым платежам (на дату передачи имущества лизингополучателю)	76 ¹ (62)	91-1
Бухгалтерская справка	Списана стоимость предмета лизинга	91-2	03/ имущество для сдачи в лизинг
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, исчисленная со стоимости предмета лизинга	91-3	76/ НДС отложенный
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена разница между общей суммой платежей по договору лизинга и стоимостью предмета лизинга	91-9	98/ лизинговые платежи
Договор лизинга, бухгалтерская справка	Отражено переданное в лизинг имущество на забалансовом счете ²	011	
Ежемесячно в течение срока договора лизинга			
Выписка банка по расчетному счету	Отражено поступление лизинговых платежей	51	76 ¹ (62)
Бухгалтерская справка, график лизинговых платежей	Отражена выручка от сдачи в аренду предмета лизинга ³	98/ лизинговые платежи	90-1
Счет-фактура, бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС к уплате в бюджет с дохода от лизинговой деятельности (по арендному платежу)	90-3	68
Счет-фактура, бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС к уплате в бюджет с суммы выкупного предмета лизинга	76/ НДС отложенный	68/ НДС
Бухгалтерская справка-расчет	Выявлен финансовый результат от лизинговой деятельности (от обычных видов деятельности) за отчетный месяц — на последнее число месяца	99	90-9

¹ Субсчет «Задолженность по лизинговым платежам».

² Предмет лизинга, переданный во временное владение и пользование лизингополучателю, является собственностью лизингодателя (п. 1 ст. 11 Закона № 164-ФЗ).

³ В организациях, предметом деятельности которых является предоставление за плату во временное пользование (временное владение и пользование) своих активов по договору аренды, выручкой считаются поступления, получение которых связано с этой деятельностью — арендная плата, лизинговые платежи (п. 5 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

7.6. Выбытие основных средств

Стоимость объекта основных средств, который выбывает или не способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем, подлежит списанию с бухгалтерского учета.

Выбытие объекта основных средств признается в бухгалтерском учете организации на дату единовременного прекращения действия условий принятия их к бухгалтерскому учету (схема 7.6.1).

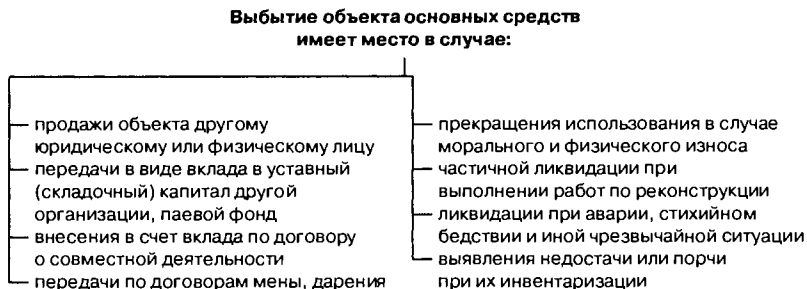


Схема 7.6.1. Способы выбытия основных средств

Для учета выбытия объектов основных средств (продажи, списания, частичной ликвидации, передачи безвозмездно и др.) к счету 01 «Основные средства» может открываться субсчет «Выбытие основных средств» (схема 7.6.2).

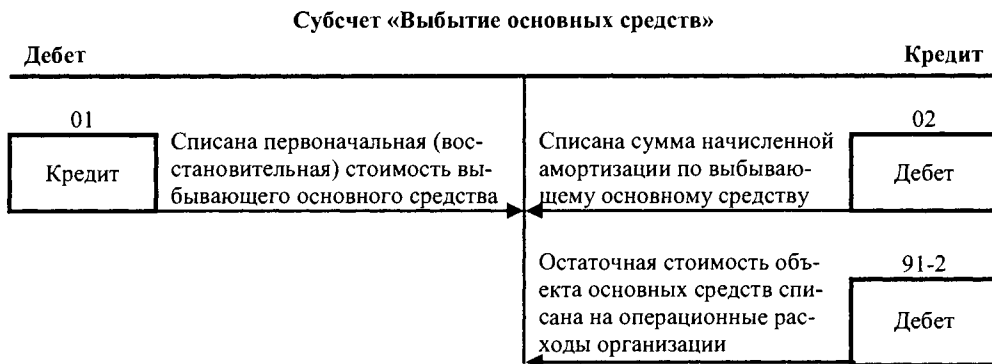


Схема 7.6.2. Субсчет «Выбытие основных средств»

В дебет этого субсчета переносится стоимость выбывающего объекта, а в кредит — сумма накопленной амортизации. По окончании процедуры выбытия остаточная стоимость объекта списывается со счета 01 «Основные средства» на счет 91 «Прочие доходы и расходы».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Списание объекта основных средств в результате продажи			
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств	01-2 ²	01-1 ¹
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Списана сумма начисленной амортизации	02	01-2 ²
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Остаточная стоимость объекта основных средств списана на операционные расходы организации ³	91-2	01-2 ²
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражен операционный доход от продажи объекта основных средств	62	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена прибыль от реализации объекта основных средств	91-9	99
Выбытие объекта основных средств, передаваемого в счет вклада в уставный (складочный) капитал			
Акт о приеме-передаче объекта основных средств, бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма начисленной амортизации	02	01-2 ²
Учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет	Отражен вклад в уставный капитал в размере остаточной стоимости выбывающего объекта основных средств	58-1	76
Бухгалтерская справка-расчет	Списана остаточная стоимость выбывающего объекта	76	01-2 ²
Списание объекта основных средств в результате ликвидации			
Акт о списании объекта основных средств	Списана первоначальная (восстановительная) стоимость объекта основных средств	01-2 ²	01-1 ¹
Акт о списании объекта основных средств	Списана сумма начисленной амортизации	02	01-2 ²
Акт о списании объекта основных средств	Остаточная стоимость объекта основных средств списана на операционные расходы организации ³	91-2	01-2 ²
Акт о списании объекта основных средств, акт приема-сдачи выполненных работ	Отражены расходы, связанные с выбытием объекта основных средств (разборка, демонтаж и т. п.) ³	91-2	60 (23, 25, 26, 29, 44)

¹ Субсчет «Основные средства в эксплуатации».

² Субсчет «Выбытие основных средств».

³ Расходы от списания с бухгалтерского учета объектов основных средств отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся, в составе прочих расходов (п. 31 ПБУ 6/01; п. 11 ПБУ 10/99 «Расходы организации»).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Акт о списании объекта основных средств, приходный ордер	Оприходованы на складе запасные части, пригодные к использованию ¹	10-5	91-1
Акт о списании объекта основных средств, приходный ордер	Оприходован на склад металлолом ¹	10-6	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Заключительными оборотами месяца определен финансовый результат от выбытия объекта основных средств:		
	прибыль	91-9	99
	убыток	99	91-9

Если выбывшее основное средство ранее дооценивалось, необходимо списать сумму его дооценки проводкой: Дебет 83, Кредит 84 (п. 15 ПБУ 6/01). Если же объект ранее был уценен, никаких записей делать не нужно.

Доходы и расходы от выбытия объекта основных средств подлежат зачислению на счет прибылей и убытков в качестве операционных доходов и расходов и отражаются в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому они относятся.

Вопросы для самопроверки

1. С какой целью ведется бухгалтерский учет основных средств? 2. Какой документ регулирует правила формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах организации? 3. Назовите способы поступления в организацию основных средств. 4. Что является единицей учета основных средств? 5. В какой оценке принимаются к учету основные средства? 6. От чего зависит первоначальная стоимость основных средств? 7. Какие расходы включаются в первоначальную стоимость основных средств, приобретенных за плату? 8. Для чего необходима амортизация? 9. Что означает срок полезного использования и как его определяют? 10. Какими методами производится начисление амортизации? 11. В каких случаях может изменяться стоимость основных средств? 12. С какой целью производится переоценка основных средств? 13. Что понимают под текущей (восстановительной) стоимостью основных средств? Назовите способы выбытия основных средств.

¹ Материалы и иное имущество, полученное при демонтаже и утилизации основного средства, оцениваются по рыночной стоимости и включаются в состав прочих доходов (п. 9 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», п. 7 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

Глава 8. УЧЕТ НЕМАТЕРИАЛЬНЫХ АКТИВОВ

Нематериальные активы — обобщающее понятие, применяемое для обозначения группы активов, не являющихся физическими (вещественными) объектами, но имеющих стоимостную (денежную) оценку (схема 8).



Схема 8. Объекты нематериальных активов (НМА)

8.1. Порядок принятия к учету нематериальных активов

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2000), утв. Приказом Минфина РФ от 16.10.2000 № 91н (схема 8.1.1).

ПБУ 14/2000 не применяется в отношении:

- не давших положительного результата научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;

При принятии к бухгалтерскому учету активов
в качестве нематериальных необходимо
единовременное выполнение следующих условий:

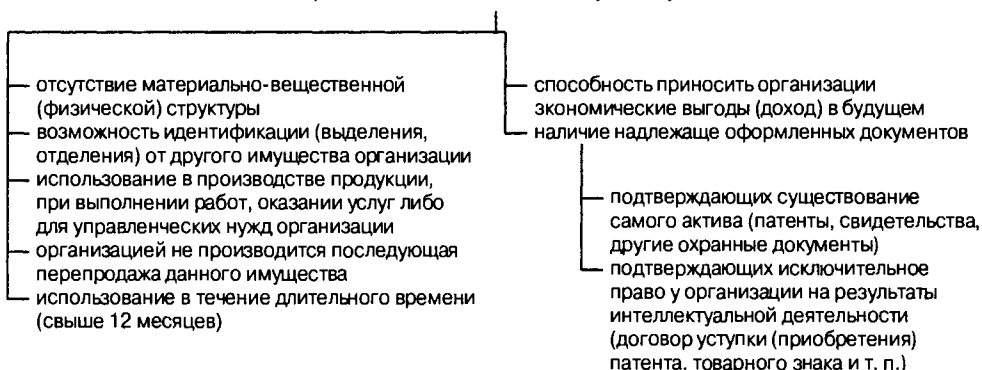


Схема 8.1.1. Условия принятия к учету НМА

- не законченных и не оформленных в установленном законодательством порядке научно-исследовательских, опытно-конструкторских и технологических работ;
- материальных объектов (материальных носителей), в которых выражены произведения науки, литературы, искусства, программы для ЭВМ и базы данных.

При отнесении объектов к нематериальным активам необходимо руководствоваться следующими законодательными актами:

- Гражданским кодексом РФ — ст. 2, 128, 150, 151, 152;
- Патентным законом РФ от 23.09.1992 № 3517-1;
- Законом РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»;
- Законом РФ от 23.09.1992 № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных»;
- Законом РФ от 23.09.1992 № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем» и др.

Любой объект нематериальных активов, принимаемый к учету, должен быть выражен той или иной объективной формой, допускающей его воспроизведение.

Передача имущественных прав на произведение может осуществляться на основе авторского договора. При этом стороны могут договориться о передаче как исключительных, так и неисключительных прав. Однако неисключительное право на объект интеллектуальной собственности не может быть отнесено к нематериальным активам.

К законодательству РФ об авторском праве относится Закон РФ от 23.09.1992 № 3523-1 «О правовой охране программ для электронных вычислительных машин и баз данных». Программам для ЭВМ предоставляется правовая охрана, ко-

торая распространяется на все виды программ для ЭВМ (в том числе на операционные системы и программные комплексы), которые могут быть выражены на любом языке и в любой форме, включая исходный текст и объектный код.

Программа для ЭВМ — объективная форма представления совокупности данных и команд, предназначенных для функционирования ЭВМ и других компьютерных устройств с целью получения определенного результата, включая подготовительные материалы, полученные в ходе разработки программы для ЭВМ, и порождаемые ею аудиовизуальные отображения.

База данных — объективная форма представления и организации совокупности данных (статей, расчетов и т. д.), систематизированных таким образом, чтобы эти данные могли быть найдены и обработаны с помощью электронной вычислительной машины (ЭВМ).

Правообладатель всех имущественных прав на программу для ЭВМ или базу данных может по своему желанию зарегистрировать их путем подачи заявки в Российское агентство по правовой охране программ для ЭВМ, баз данных и топологий интегральных микросхем. Имущественные права на программу для ЭВМ или базу данных могут быть переданы полностью или частично другим физическим или юридическим лицам по договору.

Договор заключается в письменной форме и должен устанавливать следующие существенные условия: объем и способы использования программы для ЭВМ или базы данных; порядок выплаты и размер вознаграждения; срок действия договора. Договор о полной или частичной передаче исключительного права на зарегистрированную программу для ЭВМ или базу данных подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Российским агентством по патентам и товарным знакам Приказом от 29.04.2003 № 64 утв. Правила регистрации договоров о передаче исключительного права на изобретение, полезную модель, промышленный образец, товарный знак, знак обслуживания, зарегистрированную топологию интегральной микросхемы и права на их использование, полной или частичной передаче исключительного права на программу для электронных вычислительных машин и базу данных.

Топология интегральной микросхемы — это зафиксированное на материальном носителе пространственно-геометрическое расположение совокупности элементов интегральной микросхемы и связей между ними.

Права на изобретение, полезную модель, промышленный образец охраняет «Патентный закон Российской Федерации» от 23.09.1992 № 3517-1.

Объектом изобретения может быть устройство, способ, вещество, штамм микроорганизма, культуры клеток растений и животных, если он является новым, имеет изобретательский уровень и промышленно применим.

К полезной модели относится конструктивное выполнение средств производства и предметов потребления, а также их составных частей. Полезная модель должна быть новой и промышленно применимой.

К промышленному образцу относится художественно-конструкторское решение изделия, определяющее его внешний вид. Промышленный образец должен быть новым, оригинальным и промышленно применимым.

С разрешения патентообладателя права на использование охраняемого объекта промышленной собственности предоставляются другому лицу на основе ли-

лицензионного договора в объеме, предусмотренном договором. По лицензионному договору:

- правообладатель (лицензиар) обязуется — предоставить право на использование охраняемого объекта промышленной собственности в объеме, предусмотренном договором, другому лицу (лицензиату),
- лицензиат принимает на себя обязанность вносить лицензиару обусловленные договором платежи и осуществлять другие действия, предусмотренные договором.

Лицензия может быть исключительной либо неисключительной. Лицензионный договор подлежит регистрации в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности и без регистрации считается недействительным.

Отношения, возникающие в связи с регистрацией, правовой охраной и использованием товарных знаков, знаков обслуживания и наименований мест происхождения товаров, регулируются Законом РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров».

Товарный знак и знак обслуживания — это обозначения, способные отличать соответственно товары и услуги одних юридических или физических лиц от однородных товаров и услуг других юридических или физических лиц. Выдача свидетельства на товарный знак производится федеральным органом исполнительной власти по интеллектуальной собственности и действует в течение десяти лет.

Использованием товарного знака считается применение его на товарах (для которых товарный знак зарегистрирован) и их упаковке владельцем товарного знака или лицом, которому такое право предоставлено на основе лицензионного договора.

Право на использование товарного знака может быть предоставлено владельцем товарного знака (лицензиаром) другому лицу (лицензиату) по лицензионному договору. Лицензионный договор должен содержать условие о том, что качество товаров лицензиата будет не ниже качества товаров лицензиара и что лицензиар будет осуществлять контроль за выполнением этого условия.

Договор об уступке товарного знака и лицензионный договор регистрируются в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности. Без этой регистрации они считаются недействительными.

Наименование места происхождения товара — это название страны, населенного пункта, местности или другого географического объекта, используемое для обозначения товара, особые свойства которого исключительно или главным образом определяются характерными для данного географического объекта природными условиями, или людскими факторами, либо природными условиями и людскими факторами одновременно.

Использованием наименования места происхождения товара считается применение его на товаре, упаковке, в рекламе, проспектах, счетах, бланках и иной документации, связанной с введением товара в хозяйственный оборот. Так, в качестве примера наименования места происхождения товара, используемого для обозначения товара, можно привести, в частности, минеральную воду «Нарзан», «Боржоми», «Ессентуки», коньяк «Кизляр», вино «Новый свет» и т. д. Приобре-

тая данную продукцию, потребитель рассчитывает на то, что местом происхождения, к примеру, коньяка «Кизляр» является именно г. Кизляр, а не иной географический объект.

В то же время названия географических объектов, ставшие со временем видовыми (т. е. обозначающими товар определенного вида) в результате их многократного и неконтролируемого использования, в качестве наименования места происхождения товара признаны быть не могут (п. 2 ст. 30 Закона РФ № 3520-1). Например, не могут быть признаны в качестве наименования места происхождения товара географические объекты в таких товарах, как «Вологодское масло», «Полтавская колбаса», «Грильяж восточный», «Булка французская», водка «Московская» и пр. Это объясняется тем, что в данном случае указанный товар в представлении потребителя ассоциируется уже не с географическим местом, обозначенным в названии товара, а с определенной рецептурой, по которой этот товар изготовлен.

Наименование места происхождения товара может быть зарегистрировано одним или несколькими юридическими или физическими лицами. Закон допускает регистрацию права на использование наименования места происхождения товара несколькими субъектами одновременно при условии, что последние находятся в том же географическом объекте и производят товар с теми же свойствами. Из этого следует, что наименование места происхождения товара не является объектом исключительного права отдельного лица и может быть предоставлено любому другому лицу. Важно отметить, что регистрация наименования места происхождения товара действует бессрочно. Лицо, зарегистрировавшее наименование места происхождения товара, получает право пользования им, если производимый данным лицом товар отвечает требованиям, установленным п. 1 ст. 30 Закона № 3520-1. То есть право на использование наименования места происхождения товара возникает в отношении не любого товара, производимого лицом, а только в отношении того, который обладает особыми свойствами.

Регистрация и предоставление права пользования наименованием места происхождения товара осуществляются на основании подаваемой соискателем заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности (п. 2 ст. 8; ст. 32 Закона № 3520-1). Обладатель свидетельства на право пользования наименованием места происхождения товара не вправе предоставлять лицензии на пользование наименованием места происхождения товара другим лицам.

Фирменное наименование коммерческой организации регистрируется вместе с самой организацией в составе ее учредительных документов. Юридическое лицо, фирменное наименование которого зарегистрировано в установленном порядке, имеет исключительное право его использования на вывесках, бланках, упаковке, в рекламе, при заключении сделок и любым иным не запрещенным законом способом.

Фирменное наименование, будучи средством индивидуализации его обладателя и являясь объектом исключительного права, может быть использовано только с согласия правообладателя. Частным случаем такого использования является договор коммерческой концессии (франчайзинга), предусмотренный ст. 1027 ГК РФ.

Франчайзинг (англ. *franchising* от *franchise* — привилегия) — многолетнее соглашение между двумя фирмами, предполагающее передачу одной фирмой дру-

гой своего права на использование в пределах оговоренного рынка установленного товарного знака, технологии, ноу-хау. Кроме того, в понятие «франчайзинг» может входить передача знания и опыта хозяйственной деятельности, а также последовательные поставки товаров. Во многих случаях такая опека помогает начинающему предпринимателю грамотно выбрать торговую зону, получить заем и т. д.

Таким образом, по франчайзингу одна фирма за вознаграждение предоставляет другой право использовать свои средства индивидуализации — фирменное наименование, коммерческое обозначение, товарный знак или знак обслуживания; передает ей охраняемую коммерческую информацию (ноу-хау); оказывает постоянное консультационное содействие в организации бизнеса.

Лицензионный договор и договор коммерческой концессии имеют ряд общих черт, они предполагают предоставление права пользования принадлежащими правообладателю объектами исключительных прав. От договоров лицензирования коммерческую концессию отличает то, что последняя предусматривает передачу в пользование не только товарного знака, а всего комплекса исключительных прав, составляющих предмет договора, — право на фирменное наименование и (или) коммерческое обозначение, а также на другие объекты исключительных прав (в частности, права на товарный знак или знак обслуживания). Кроме того, по договору коммерческой концессии правообладатель обязан проинструктировать пользователя и его работников по вопросам, связанным с осуществлением этих прав (ст. 1031 ГК РФ) (табл. 8.1.1).

Организационные расходы представляют собой сумму расходов по созданию организации, признанную в соответствии с учредительными документами вкладом участников (учредителей) в уставный (складочный) капитал. В этом случае расходы, связанные с созданием предприятия, включаются в состав нематериальных активов предприятия как организационные расходы на основании п. 5 ПБУ 14/2000.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет организационных расходов			
Учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражены произведенные учредителями организационные расходы (по фактическим расходам по организации предприятия)	08-5	75
Карточка учета нематериальных активов	Принят на учет объект нематериальных активов — организационные расходы	04	08-5
Бухгалтерская справка-расчет	Амортизация организационных расходов — ежемесячно равными частями в течение 20 лет начиная с месяца, следующего за месяцем принятия объекта к бухгалтерскому учету	20 (26, 44)	04 ¹

¹ Амортизационные отчисления по организационным расходам организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости в течение 20 лет (но не более срока деятельности организации) (п. 21 ПБУ 14/2000).

Таблица 8.1.1. Оформление прав на объекты интеллектуальной собственности

Объект интеллектуальной собственности	Охраненный документ	Срок действия	Документ об уступке прав	Нормативный документ
Право использования программ для ЭВМ и баз данных	Свидетельство об официальной регистрации программы для ЭВМ и базы данных ¹	В течение всей жизни автора и 50 лет после его смерти	Договор о передаче исключительного права	Закон РФ от 23.09.1992 № 3523-1 «О правовой охране баз для ЭВМ и базы данных», Приказ Роспатента от 29.04.2003 № 64
Право на топологию интегральной микросхемы	Свидетельство об официальной регистрации топологии интегральной микросхемы ¹	В течение 10 лет	Договор о передаче исключительного права	Закон РФ от 23.09.1992 № 3526-1 «О правовой охране топологий интегральных микросхем», Приказ Роспатента от 29.04.2003 № 64
Право на изобретение	Патент на изобретение	В течение 20 лет ²	Договор о передаче исключительного права (уступка патента); лицензионный договор на использование запатентованных изобретения, полезной модели, промышленного образца	Патентный закон РФ от 23.09.1992 № 3517-1
Право на полезную модель	Свидетельство на полезную модель	В течение 5 лет ² . Продлевается не более чем на три года		
Право на промышленный образец	Патент на промышленный образец	В течение 10 лет ² . Продлевается не более чем на пять лет		
Право на товарный знак и знак обслуживания	Свидетельство на товарный знак	В течение 10 лет ²	Договор о передаче исключительного права; лицензионный договор о предоставлении права на использование	Закон РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»
Право пользования наименованием места происхождения товара	Свидетельство на право пользования наименованием места происхождения товара	В течение 10 лет ² . Срок действия свидетельства может продлеваться (каждый раз на 10 лет)	Обладатель свидетельства не вправе предоставлять лицензии на пользование наименованием места происхождения товара другим лицам	Закон РФ от 23.09.1992 № 3520-1 «О товарных знаках, знаках обслуживания и наименованиях мест происхождения товаров»

¹ Регистрация производится по желанию автора в федеральном органе исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

² Считая с даты подачи заявки в федеральный орган исполнительной власти по интеллектуальной собственности.

Что касается аналогичных затрат, возникающих после регистрации (например, в связи с необходимостью переоформления учредительных документов, заменой печатей и т. п.), то их следует относить к внереализационным расходам.

Особенностью операции по приобретению предприятия является то, что сумма, уплачиваемая за него продавцу, практически всегда будет меньше или больше разницы между стоимостью его имущества и суммой переводимой на покупателя кредиторской задолженности согласно передаточному акту. Возникающая положительная или отрицательная разница — это деловая репутация предприятия.

Деловая репутация (англ. *goodwill*) — активы, капитал фирмы, не поддающийся материальному измерению: техническая компетенция, связи, маркетинговые приемы, влияние и т. п.

Под деловой репутацией понимается условная «цена» фирмы, условная стоимость существующих деловых связей и контактов. Деловая репутация оценивается как превышение рыночной оценки совокупных активов над рыночной стоимостью этих же активов, рассматриваемых в отдельности. Это превышение («гудвилл» — доброе имя фирмы), определяемое экспертным путем, и есть деловая репутация фирмы. Сложность экспертной оценки деловой репутации связана с необходимостью выделения из нее стоимости торговой марки, фирменного стиля и прочих элементов, которые обычно являются составляющими гудвилла.

Причины возникновения гудвилла могут быть самыми разнообразными, как правило, это связано с эффективной рекламной политикой либо использованием производственных секретов, недоступных конкурентам, наличием устойчивых, эффективных и надежных связей с поставщиками, а также прогрессивной организации труда и системы мотивации персонала и т. п.

Деловая репутация становится объектом бухгалтерского учета только при совершении сделки купли-продажи предприятия и отражается в цене, по которой покупается предприятие. Деловая репутация может быть оценена только субъективно как продавцом, так и покупателем. Она может быть либо положительной, либо отрицательной.

В соответствии с п. 27 ПБУ 14/2000 деловая репутация организации может определяться в виде разницы между покупной ценой организации (как приобретенного имущественного комплекса в целом) и стоимостью по бухгалтерскому балансу всех ее активов и обязательств.

Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта. *Положительная деловая репутация* означает, что стоимость организации превышает совокупную стоимость ее активов и обязательств, что организации присуще нечто такое, что не определяется как активы и пассивы (уровень квалификации персонала, деловые связи, репутация качества и т. п.). Эти факторы обеспечивают более высокий уровень прибыли, чем тот, который может быть получен при использовании аналогичных активов, но без отмеченных нематериальных активов.

Возможна ситуация, когда при покупке компании появляется отрицательная деловая репутация. В противоположность гудвиллу ее называют *bad will* — «бэдвилл». *Отрицательная деловая репутация* возникает, как правило, тогда, когда стоимость активов приобретенной фирмы превышает сумму, за которую она была приобретена.

Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т. п., и учитывать как доходы будущих периодов.

Величина приобретенной деловой репутации организации для целей бухгалтерского учета определяется расчетным путем как разница между суммой, уплачиваемой продавцу за организацию, и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому балансу организации на дату ее покупки (приобретения).

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет положительной деловой репутации			
Договор купли-продажи, выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства за приобретаемое предприятие по согласованной стоимости (в том числе аукционной)	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Внесена плата за государственную регистрацию права собственности на предприятие	76	51
После получения свидетельства о государственной регистрации права собственности на предприятие			
Свидетельство о государственной регистрации прав, бухгалтерская справка	Расходы по регистрации права собственности на предприятие отражены в составе прочих внереализационных расходов	91-2	76
Договор купли-продажи, акт приема-передачи предприятия, свидетельство о регистрации прав	Отражены вложения в приобретение предприятия как имущественного комплекса	08 ¹	60
Сводный счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная продавцом предприятия ²	19	60
Акт приема-передачи предприятия, договор купли-продажи, инвентаризационная опись активов предприятия, приходный ордер	Оприходованы активы приобретенного предприятия, право собственности на которые перешло в связи с приобретением предприятия (по балансовой стоимости продавца)	01, 08, 10, 41, 43, 58 и др.	08 ¹
Акт приема-передачи предприятия, бухгалтерская справка	Принята к учету дебиторская задолженность приобретенного предприятия	60, 62, 76 и др.	08 ¹

¹ Субсчет «Приобретение предприятий».

² У продавца рассчитывается по ставке 18/118 с суммы балансовой стоимости активов, умноженной на поправочный коэффициент, рассчитанный как отношение продажной стоимости за минусом балансовой дебиторской задолженности и балансовой стоимости активов за минусом балансовой дебиторской задолженности.

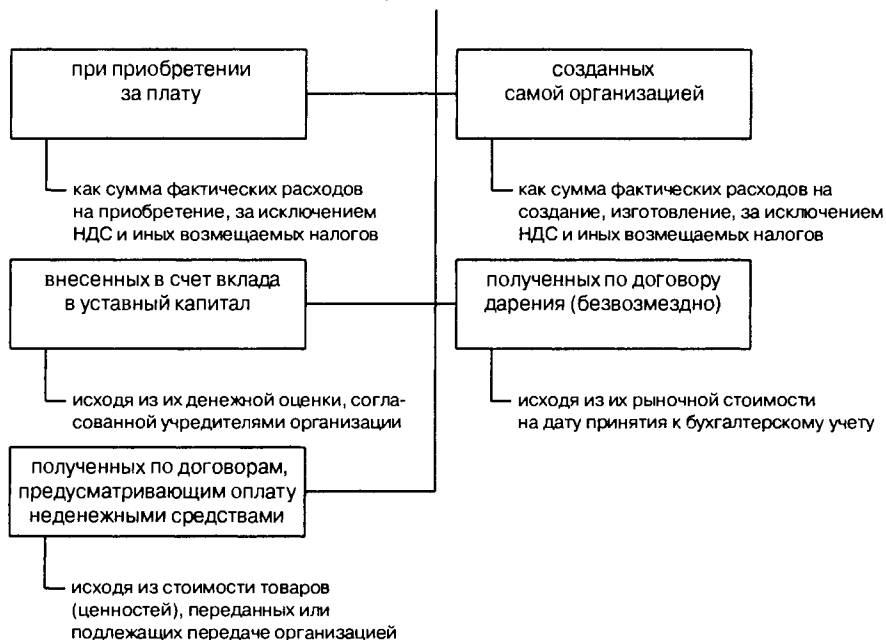
Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Сводный счет-фактура	Принята к вычету сумма НДС по оплаченному и принятому к учету предприятию	68 /НДС	19
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет	Принята к учету в составе нематериальных активов положительная деловая репутация предприятия (покупная стоимость предприятия, превышающая балансовую стоимость активов)	04	08 ¹
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма амортизационных отчислений по деловой репутации (с месяца, следующего за месяцем перехода права собственности на предприятие ежемесячно равными частями, в течение 20 лет)	20 (26, 44)	04

8.2. Поступление нематериальных активов

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости.

Порядок определения первоначальной стоимости нематериальных активов зависит от способа их поступления в организацию (схема 8.2.1).

Первоначальная стоимость нематериальных активов определяется:



Если нематериальные активы приобретены организацией за плату, то фактическими расходами могут быть:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором уступки (приобретения) прав правообладателю (продавцу);
- суммы, уплачиваемые организациям за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением нематериальных активов;
- регистрационные сборы, таможенные пошлины, патентные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с уступкой (приобретением) исключительных прав правообладателя;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта нематериальных активов;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации, через которую приобретен объект нематериальных активов;
- иные расходы, непосредственно связанные с приобретением нематериальных активов.

К дополнительным расходам, увеличивающим первоначальную стоимость нематериальных активов, относятся расходы, связанные с приведением активов в состояние, в котором они пригодны к использованию в запланированных целях. Такими расходами могут быть суммы оплаты занятых этим работников, соответствующие отчисления на социальное страхование и обеспечение, материальные и иные расходы.

Нематериальные активы могут приобретаться организациями с привлечением заемных средств. В этом случае расходы по обслуживанию займов и кредитов (в виде причитающихся к уплате процентов) относятся организацией-заемщиком на увеличение дебиторской задолженности, образовавшейся в связи с предварительной оплатой. Это следует из п. 15 ПБУ 15/01 «Учет займов и кредитов и затрат по их обслуживанию».

Если нематериальные активы созданы самой организацией, то к фактическим расходам на создание (изготовление) относятся: материальные ресурсы, оплата труда работников организации и единый социальный налог на эту оплату, услуги сторонних организаций по контрагентским (соисполнительским) договорам, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и др.

Нематериальные активы считаются созданными в случае, если:

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

Не включаются в фактические расходы на приобретение и создание нематериальных активов общехозяйственные и иные аналогичные расходы, кроме случаев, когда они непосредственно связаны с приобретением этих активов.

Для обобщения информации о наличии и движении нематериальных активов организации предназначен счет 04 «Нематериальные активы».

Нематериальные активы принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости и отражаются по дебету счета 04 в корреспонденции со счетом 08 «Вложения во внеоборотные активы» (схема 8.2.2).

Счет 04 «Нематериальные активы»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Первоначальная стоимость нематериальных активов		
08		При выбытии объекта нематериальных активов отражается сумма начисленной амортизации	05
Кредит	Отражен ввод в эксплуатацию объекта нематериальных активов		Дебет
		При выбытии объекта нематериальных активов отражается списание остаточной стоимости объекта	91
Сальдо конечное	Первоначальная стоимость нематериальных активов		Дебет

Схема 8.2.2. Счет 04

Аналитический учет по счету 04 «Нематериальные активы» ведется по отдельным объектам нематериальных активов. При этом построение аналитического учета должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении нематериальных активов, необходимых для составления бухгалтерской отчетности (по видам и т. д.).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение нематериального актива за плату (по договору уступки исключительного права на нематериальный актив)			
Выписка банка по расчетному счету	Оплачена стоимость актива по договору	60	51
Счет-фактура	Отражен НДС на стоимость нематериального актива	19	60
Договор уступки исключительного права на нематериальный актив	Отражены расходы по приобретению нематериального актива	08-5	60
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	76	51

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Договор уступки исключительного права на нематериальный актив	Отражены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	08-5	76
Карточка учета нематериальных активов	Принят к учету объект нематериальных активов	04	08-5
Счет-фактура	Принят к возмещению из бюджета НДС по приобретенному нематериальному активу	68	19
Бухгалтерская справка-расчет	Ежемесячное начисление амортизации по нормам исходя из срока полезного использования	20, 29, 44	05
Поступление нематериального актива в результате приобретения у физического лица			
Выписка банка по расчетному счету	Уплачены патентные пошлины	76	51
Договор уступки патента, бухгалтерская справка	Патентные пошлины приняты к учету в качестве вложений во внеоборотные активы	08-5	76
Договор уступки патента	Отражена задолженность перед правообладателем по договору уступки патента	08-5	76
Расходный кассовый ордер	Произведена выплата правообладателю	76	50
Карточка учета нематериальных активов	Принят к учету объект нематериальных активов	04	08-5
Создание нематериального актива самой организацией			
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата работникам организации, занятым созданием нематериального актива	08-5	70
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены ЕСН и взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний	08-5	69
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация основных средств, использованных при создании нематериального актива	08-5	02
Бухгалтерская справка-расчет	Стоимость материалов, запчастей включена в расходы на создание актива	08-5	10
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	76	51
Бухгалтерская справка	Списаны расходы по государственной регистрации прав на нематериальный актив	08-5	76
Карточка учета нематериальных активов	Принят к учету объект нематериальных активов (по фактическим расходам, собранным на счете 08-5)	04	08-5

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Нематериальный актив внесен в качестве вклада в совместную деятельность			
Бухгалтерская справка	В бухгалтерском учете организации-товарища отражается сумма начисленной амортизации по нематериальному активу, переданному в качестве вклада в совместную деятельность	05	04
Договор о совместной деятельности, акт о приеме-передаче объекта	Отражена передача объекта нематериальных активов в качестве вклада в совместную деятельность	58-4	04
Договор о совместной деятельности, акт о приеме-передаче объекта	В обособленном учете операций по совместной деятельности отражено получение объекта нематериальных активов в качестве вклада в совместную деятельность	04	80
Получение нематериального актива в счет вклада в уставный капитал организации			
Учредительные документы, акт о приеме-передаче объекта	Отражено погашение задолженности учредителя по взносам в уставный капитал (в оценке, согласованной в учредительных документах)	08-5	75
Акт о приеме-передаче объекта, карточка учета нематериальных активов	Принят к бухгалтерскому учету нематериальный актив	04	08-5
Бухгалтерская справка-расчет	Начисление амортизации производится со следующего месяца после принятия к учету объекта	20, 23, 25, 29, 44	05

8.3. Амортизация нематериальных активов

Стоимость нематериальных активов погашается постепенно посредством амортизации.

Для определения суммы амортизационных отчислений по нематериальному активу за месяц организация должна:

- установить срок полезного использования актива;
- выбрать способ начисления амортизации по нему;
- рассчитать норму амортизационных отчислений.

Срок полезного использования нематериальных активов определяется исходя из: срока действия патента, свидетельства и других ограничений сроков использования объектов интеллектуальной собственности согласно законодательству РФ; ожидаемого срока использования этого объекта, в течение которого организация может получать экономические выгоды (доход). Для отдельных групп нематериальных активов срок полезного использования определяется исходя из количества продукции или иного натурального показателя объема работ, ожидаемого к получению в результате использования этого объекта.

Если срок полезного использования нематериального актива невозможно определить, он устанавливается в расчете на двадцать лет. При этом срок полезного использования не может превышать срока деятельности организации.

Амортизация нематериальных активов может производиться линейным способом, способом уменьшаемого остатка либо способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного из этих способов по группе однородных нематериальных активов производится в течение всего их срока полезного использования и не приостанавливается, кроме случаев консервации организации (схема 8.3.1).

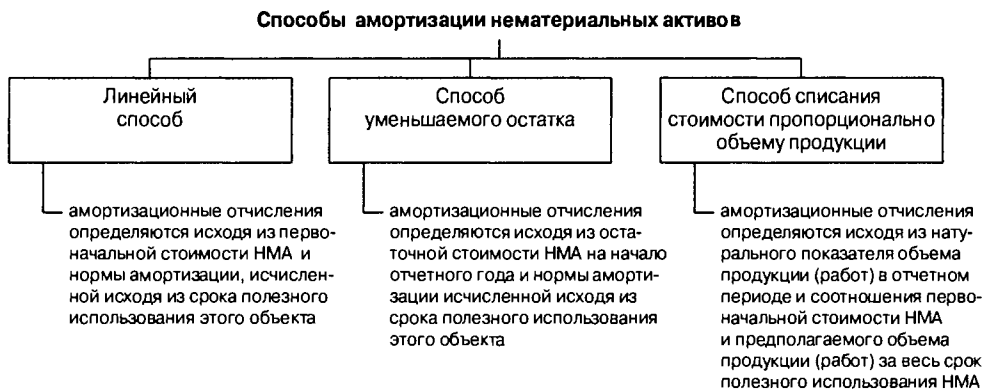


Схема 8.3.1. Способы амортизации НМА

Большинство организаций использует линейный способ начисления амортизации, так как он предполагает равномерное начисление амортизации в течение срока полезного использования нематериального актива.

Путем равномерного уменьшения первоначальной стоимости (в течение двадцати лет) должны амортизироваться организационные расходы организации (п. 21 ПБУ 14/2000).

Амортизационные отчисления по приобретенной положительной деловой репутации организации отражаются в бухгалтерском учете путем равномерного уменьшения ее первоначальной стоимости, отрицательная деловая репутация организации равномерно относится на финансовые результаты организации как операционный доход (п. 29 ПБУ 14/2000).

При *линейном способе* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из первоначальной стоимости нематериальных активов и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. То есть, например, если срок действия свидетельства на полезную модель 5 лет, то стоимость этого свидетельства амортизируется в течение 5 лет ежегодно в размере $1/5$ стоимости.

Годовая норма амортизации при линейном способе рассчитывается в процентах как отношение 100% к сроку полезного использования объекта НМА (в годах). Ежемесячные амортизационные отчисления при линейном способе составляют $1/12$ годовой суммы.

Пример. В организации своими силами создан объект нематериальных активов, оцененный в 100 000 руб. Срок полезного использования — четыре года. Начисление амортизации производится линейным способом.

Годовая норма амортизации составляет:

$$100\% : 4 = 25\%.$$

Годовая сумма начисления амортизационных отчислений в течение всего периода использования объекта постоянна и составляет:

$$100\,000 \text{ руб.} \times 25\% = 25\,000 \text{ руб.}$$

При *способе уменьшаемого остатка* годовая сумма начисления амортизационных отчислений определяется исходя из остаточной стоимости нематериальных активов на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта. То есть при этом способе годовая сумма амортизации от года к году должна уменьшаться, так как соответственно уменьшается база — остаточная стоимость объекта НМА.

Но, выбрав этот способ, необходимо применять коэффициент, увеличивающий обычную норму амортизации, иначе в последний год использования объекта сумма амортизационных отчислений будет несоизмеримо больше, чем за предшествующие. При этом такой коэффициент нельзя назвать коэффициентом ускорения, так как его применение не сопряжено с сокращением срока полезного использования. В этой ситуации примером может служить аналогичный способ амортизации, применяемый для основных средств, где применяется коэффициент 2. Сумма начисленной амортизации за месяц составляет при способе уменьшаемого остатка $1/12$ часть годовой суммы амортизации.

Пример. В организации своими силами создан объект нематериальных активов, оцененный в 100 000 руб. Срок полезного использования — четыре года. Начисление амортизации производится способом уменьшаемого остатка.

В 1-й год использования амортизация составит:

$$100\,000 \text{ руб.} \times (25\% \times 2) = 50\,000 \text{ руб.}$$

Во 2-й год использования:

определим остаточную стоимость объекта НМА на начало второго года эксплуатации

$$100\,000 \text{ руб.} - 50\,000 \text{ руб.} = 50\,000 \text{ руб.};$$

определим годовую сумму амортизационных отчислений

$$50\,000 \text{ руб.} \times 50\% = 25\,000 \text{ руб.}$$

В 3-й год использования:

определим остаточную стоимость объекта НМА на начало третьего года эксплуатации

$$50\,000 \text{ руб.} - 25\,000 \text{ руб.} = 25\,000 \text{ руб.};$$

определим годовую сумму амортизационных отчислений

$$25\,000 \text{ руб.} \times 50\% = 12\,500 \text{ руб.}$$

Таким образом, в 4-й год использования амортизационные отчисления составят 12 500 руб.

Амортизационные отчисления по нематериальным активам:

- начинаются с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия этого объекта к бухгалтерскому учету;
- начисляются до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта с бухгалтерского учета в связи с уступкой (утратой) организацией исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности;

- прекращаются с первого числа месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания этого объекта с бухгалтерского учета;
- отражаются в бухгалтерском учете отчетного периода, к которому они относятся;
- начисляются независимо от результатов деятельности организации в отчетном периоде.

В соответствии с п. 21 ПБУ 14/2000 амортизационные отчисления по нематериальным активам в бухгалтерском учете могут быть отражены одним из двух способов по выбору организации:

- путем накопления соответствующих сумм на отдельном синтетическом счете 05 «Амортизация нематериальных активов» в корреспонденции со счетами учета затрат (например, 20 «Основное производство», 26 «Общехозяйственные расходы» и др.) (схема 8.3.2);
- путем уменьшения первоначальной стоимости объекта нематериальных активов, т. е. списания начисленных сумм амортизации непосредственно в кредит счета 04 «Нематериальные активы» в корреспонденции со счетами учета затрат. В этом случае после полного погашения стоимости объекта они продолжают отражаться в бухгалтерском учете до прекращения срока действия патента, свидетельства, других охранных документов в условной оценке, принятой организацией, с отнесением суммы оценки на финансовые результаты организации.

Счет 05 «Амортизация нематериальных активов»

Дебет		Кредит	
04	Кредит	Сумма накопленных амортизационных отчислений	Сальдо начальное
			20, 23, 25, 26, 29, 44
		Начислена сумма амортизации по нематериальным активам за отчетный период	Дебет
		Сумма накопленных амортизационных отчислений	Сальдо конечное

Схема 8.3.2. Счет 05

Выбранный способ должен быть отражен в приказе об учетной политике организации, и его необходимо применять в течение всего срока полезного использования нематериального актива.

По организационным расходам и деловой репутации амортизация всегда начисляется путем равномерного уменьшения их первоначальной стоимости, т. е. без использования счета 05.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Начисление амортизации по нематериальному активу (путем накопления соответствующих сумм на отдельном счете)			
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет	Со следующего месяца после принятия объекта к учету производится ежемесячное начисление амортизации по нормам исходя из срока полезного использования	20, 23, 25, 26, 29, 44	05
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма накопленной амортизации при выбытии нематериального актива	05	04
Начисление амортизации по нематериальному активу (путем уменьшения первоначальной стоимости объекта)			
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка-расчет	Со следующего месяца после принятия объекта к учету производится ежемесячное начисление амортизации по нормам исходя из срока полезного использования	20, 23, 25, 26, 29, 44	04

8.4. Выбытие нематериальных активов

Выбытие нематериальных активов возможно в результате продажи, вклада в уставные капиталы других организаций, передачи по договору мены, безвозмездной передачи, списания по истечении срока полезного использования.

Списанию подлежат нематериальные активы, использование которых прекращено для целей производства продукции (выполнения работ, оказания услуг) либо для управленческих нужд организации в связи с прекращением срока действия патента, свидетельства, других охранных документов, уступкой (продажей) исключительных прав на результаты интеллектуальной деятельности либо по другим основаниям.

Доходы и расходы от списания нематериальных активов:

- отражаются в отчетном периоде, к которому они относятся;
- относятся на финансовые результаты организации.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Списание нематериального актива в связи с истечением срока полезного использования (прекращение срока действия патента, свидетельства, других охранных документов)			
Карточка учета нематериальных активов, бухгалтерская справка	Списана сумма амортизации, начисленная за период использования актива (предполагается, что эта сумма равна первоначальной стоимости списываемого нематериального актива) ¹	05	04

¹ В случае начисления амортизационных начислений без использования счета 05 (путем уменьшения первоначальной стоимости объекта) предполагается что к моменту истечения срока полезного использования остаточная стоимость объекта, отраженная на счете 04, равна нулю и никакие дополнительные проводки поэтому не нужны.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Списание нематериального актива, когда срок полезного использования не истек, но использование объекта прекращено			
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма амортизации, начисленная к моменту списания	05	04
Карточка учета нематериальных активов	Списывается остаточная стоимость нематериального актива в состав операционных расходов	91-2	04
Выбытие нематериальных активов в результате продажи			
Договор уступки прав на актив, карточка учета нематериальных активов	Продажная стоимость нематериального актива отражена в составе прочих доходов организации	62 (76)	91-1
Счет-фактура	Отражен НДС с продажной стоимости нематериального актива	91-2	68
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма амортизации, начисленной по нематериальному активу к моменту выбытия	05	04
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены расходы по государственной регистрации передачи прав на нематериальный актив	76	51
Зарегистрированный договор уступки прав на актив, бухгалтерская справка	Списаны расходы по государственной регистрации передачи прав на нематериальный актив	91-2	76
Карточка учета нематериальных активов	Списана остаточная стоимость выбывающего нематериального актива	91-2	04
Выписка банка по расчетному счету	Покупателем оплачен счет за реализованный нематериальный актив	51	62 (76)
Бухгалтерская справка-расчет	Отражен финансовый результат от реализации объекта нематериальных активов (заключительными записями отчетного месяца)	91-9	99
Нематериальный актив передан в виде вклада в уставный капитал другой организации			
Акт о приеме-передаче объекта, бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма накопленной амортизации актива	05	04
Учредительные документы, бухгалтерская справка-расчет	Списана остаточная стоимость актива	91	04
Акт о приеме-передаче объекта, бухгалтерская справка-расчет	Отражена передача актива в качестве вклада в уставный капитал другой организации (по оценочной стоимости)	58-1	91
Бухгалтерская справка-расчет	Заключительными оборотами месяца определен финансовый результат от выбытия объекта нематериальных активов:		
	прибыль	91-9	99
	убыток	99	91-9

Следует иметь в виду, что если организация предоставляет нематериальный актив в пользование третьим лицам, сохраняя за собой исключительные права на него, то этот нематериальный актив с баланса организации-правообладателя не списывается (п. 25 ПБУ 14/2000). При этом нематериальный актив отражается в учете организации-правообладателя обособленно, а начисление амортизации по нему осуществляется организацией-правообладателем в общеустановленном порядке.

Доходы от предоставления нематериальных активов в пользование третьим лицам отражаются организацией-правообладателем либо в составе выручки от реализации (если предоставление за плату прав на использование объектов интеллектуальной собственности является предметом деятельности организации), либо в составе прочих доходов (п. 5 и 7 ПБУ 9/99).

Вопросы для самопроверки

1. Какой документ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о нематериальных активах? 2. Назовите объекты нематериальных активов. 3. Назовите условия, при выполнении которых объект принимается к учету как нематериальный. 4. Какие документы подтверждают права на объекты интеллектуальной собственности? 5. Как оцениваются нематериальные активы при поступлении? 6. От чего зависит стоимость нематериальных активов при поступлении? 7. Какие действия необходимо выполнить для определения амортизационных отчислений по нематериальным активам? 8. От чего зависит срок полезного использования нематериальных активов? 9. Какими способами могут производиться амортизационные отчисления по нематериальным активам?

Глава 9. УЧЕТ МАТЕРИАЛОВ

Материалы — это вид запасов, обозначающий разнообразные вещественные элементы производства, используемые главным образом в качестве предметов труда. Они полностью потребляются в производственном цикле и, следовательно, полностью переносят свою стоимость на стоимость произведенной продукции или оказанных услуг.

9.1. Организация учета материалов

Использование на современном предприятии большого количества самых разнообразных материалов предполагает организацию грамотного учета, для чего необходимо их классификация (схема 9.1.1).

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются:

- формирование фактической себестоимости запасов;
- правильное и своевременное документальное оформление операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску запасов;
- контроль за сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения;
- контроль за соблюдением установленных организацией норм запасов, обеспечивающих бесперебойный выпуск продукции, выполнение работ и оказание услуг;
- своевременное выявление ненужных и излишних запасов с целью их возможной продажи или выявления иных возможностей вовлечения их в оборот;
- проведение анализа эффективности использования запасов.

К основным требованиям, предъявляемым к бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, относятся следующие: сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов; учет количества и оценка запасов; оперативность (своевременность) учета запасов; достоверность; соответствие синтетического учета данным аналитического учета на начало каждого месяца (по оборотам и остаткам); соответствие данных складского учета и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

Правила формирования в бухгалтерском учете информации о материалах устанавливает Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утв. Приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н, а порядок организации бухгалтерского учета — Методические указания по бухгал-

Классификация материалов по назначению и роли в производстве

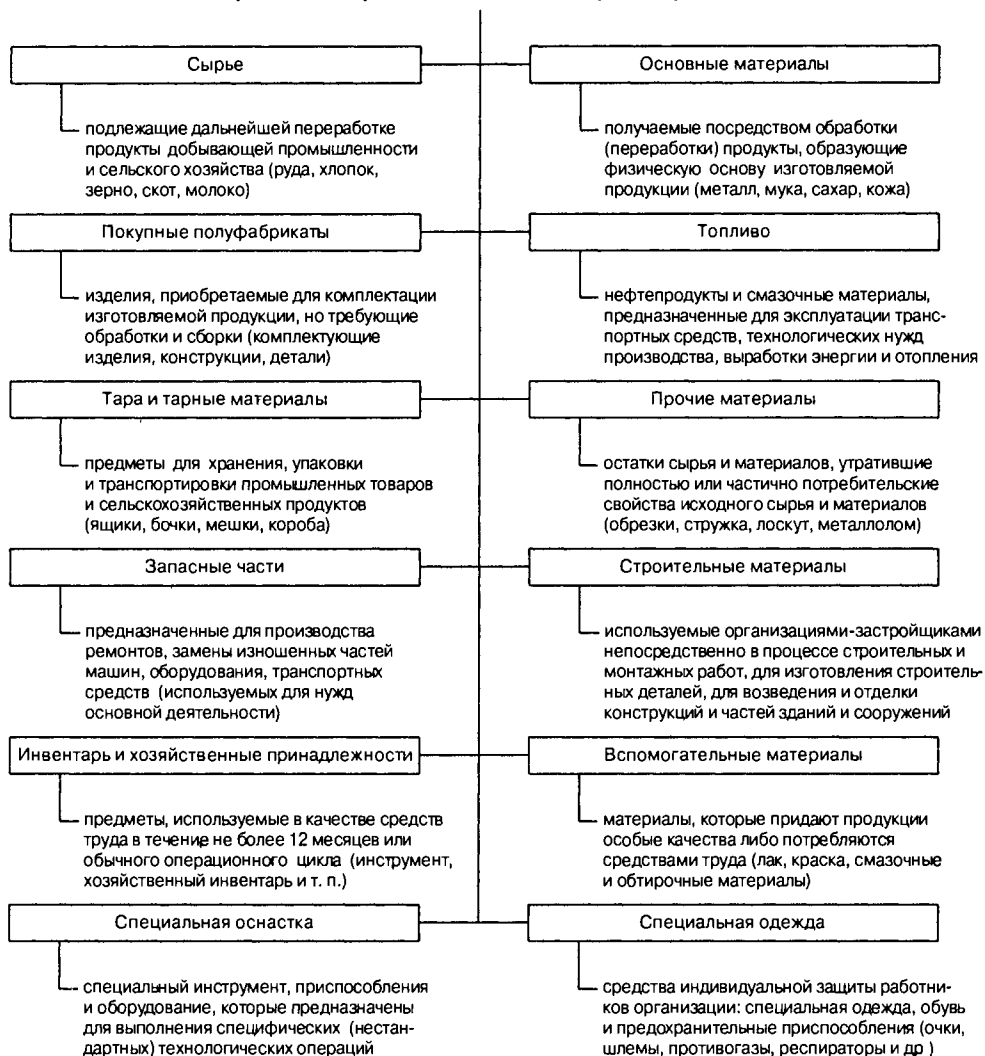


Схема 9.1.1. Классификация материалов

терскому учету материально-производственных запасов, утв. Приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (далее – Методические указания № 119н).

Единица бухгалтерского учета материалов выбирается организацией самостоятельно таким образом, чтобы обеспечить формирование полной и достоверной информации, а также надлежащий контроль за их наличием и движением. Единицей материально-производственных запасов (в зависимости от их характера, порядка приобретения и использования) может быть номенклатурный номер, партия, однородная группа и т. п.

Учет материалов производится в двух измерителях — денежном и вещественном (количественном). Согласно п. 50 Методических указаний № 119н, материалы должны приходоваться в единицах измерения, присущих данному материалу: весовых, объемных, линейных, в штуках (литры, килограммы, метры и т. п.).

Движение материалов в организациях осуществляется в результате операций, связанных с поступлением, перемещением, расходом. Правильное и своевременное документальное оформление движения материалов позволяет предупредить различные нарушения, вскрыть злоупотребления, повышает дисциплинированность материально ответственных работников.

Первичные учетные документы принимаются к учету, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. Для учета материалов такие формы утв. постановлением Госкомстата от 30.10.1997 № 71а.

Номер унифицированной формы	Наименование формы
По учету материалов	
М-2	Доверенность
М-2а	Доверенность
М-4	Приходный ордер
М-7	Акт о приемке материалов
М-8	Лимитно-заборная карта
М-11	Требование-накладная
М-15	Накладная на отпуск материалов на сторону
М-17	Карточка учета материалов
М-35	Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений
По учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов	
МБ-2	Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов
МБ-4	Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов
МБ-7	Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений
МБ-8	Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов

9.2. Поступление материалов

Материалы могут поступать в организацию по договорам купли-продажи (договорам поставки и др.), при изготовлении материалов силами организации, при внесении в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, при получении организацией безвозмездно (включая договор дарения), а также в результате выбытия основных средств или другого имущества.

Аналитический учет материалов

На материалы, поступающие от поставщика, организация получает расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т. п.) и сопроводительные документы (спецификации,

сертификаты, качественные удостоверения и др.). Расчетные документы на поступающие материалы с приложенными к ним другими документами направляются в отдел снабжения или другой аналогичный отдел, работники которого обязаны: зарегистрировать документы в журнале учета поступающих грузов; проверить соответствие данных этих документов договору поставки в отношении ассортимента материалов, их количества, цен, сроков отгрузки и др.; сделать в карточках или книге оперативного учета соответствующие записи о выполнении договора поставки; акцептовать (т. е. дать согласие на оплату) расчетные документы поставщика или мотивированно отказать от акцепта; передать уполномоченному лицу распоряжение на получение и доставку груза; перечень этих лиц устанавливается директором предприятия по согласованию с начальником отдела снабжения и главным бухгалтером; передать документы в финансовый отдел или бухгалтерию. Зарегистрированные экземпляры расчетных и других документов (спецификации, сертификаты, качественные удостоверения и т. п.) передаются соответствующему складу для руководства при приемке и оприходовании материалов.

Все первичные учетные документы по движению материальных ценностей в подразделениях организации должны быть сданы в бухгалтерскую службу в установленные в организации сроки.

В бухгалтерии аналитический учет материалов ведется в основном двумя методами: количественно-суммовым и оперативно-бухгалтерским (сальдовым).

При *количественно-суммовом методе* (с использованием оборотных ведомостей) могут применяться два варианта учета.

В первом случае в бухгалтерии одновременно ведется учет в количественном и денежном выражении (а на складах и подразделениях — только количественный учет):

- на каждый вид материально-производственных запасов (номенклатурный номер) в бухгалтерии организации открываются карточки аналитического учета;
- в карточках бухгалтер отражает движение материалов (приход, расход) на основании первичных учетных документов (приходных, расходных, на внутренние перемещения), сдаваемых в бухгалтерскую службу складами и подразделениями;
- на основании карточек ежемесячно составляются оборотные ведомости материалов отдельно по каждому складу и подразделению;
- на основе оборотных ведомостей составляется сводная оборотная ведомость, в которую переносятся итоги оборотных ведомостей складов и подразделений по группам, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом;
- движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов учитываются отдельно;
- сводные оборотные ведомости сверяются с данными синтетического учета материалов.

Во втором случае в бухгалтерии не ведутся карточки аналитического учета:

- все приходные и расходные документы группируются по номенклатурным номерам, по ним подсчитываются итоговые данные за месяц по приходу и отдельно по расходу, которые записываются в оборотную ведомость;

- оборотные ведомости и сводные оборотные ведомости ведутся так же, как в первом варианте;
- остатки в оборотных ведомостях сверяются с остатками, выведенными в карточках складов и подразделений.

Сальдовый метод учета материалов заключается в том, что в бухгалтерии организации не дублируется складской учет и не составляются оборотные ведомости по номенклатуре материалов. В бухгалтерской службе:

- учет движения материалов ведется в разрезе групп, субсчетов и балансовых счетов материалов только в денежном выражении, определяемом исходя, как правило, из учетных цен;
- движение (образование и распределение) и остатки транспортно-заготовительных расходов учитываются отдельно;
- в качестве регистров аналитического учета используются карточки учета материалов, ведущиеся на складе, которые не реже одного раза в неделю проверяет на правильность ведения работник бухгалтерии и данные на карточке удостоверяет своей подписью;
- на 1-е число месяца количественные данные об остатках переносятся по каждому номенклатурному номеру из карточек складского учета в сальдовую ведомость. В качестве сальдовой ведомости может использоваться ведомость остатков материалов, представляемых этими складами вместе с первичными учетными документами;
- остатки материалов, записанных в сальдовой ведомости, таксируются по каждому номенклатурному номеру, затем выводятся итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу.

При бухгалтерском учете материалов с использованием компьютера данные синтетического бухгалтерского учета, т. е. формирование показателей, отражающих движение материалов в целом по синтетическим счетам и субсчетам бухгалтерского учета, отражаются непосредственно в результате обработки первичных учетных документов (приемных актов, накладных, требований и т. п.). В этом случае накопительные ведомости по приходу и расходу материалов могут не составляться.

Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование необходимых регистров бухгалтерского учета материалов, основными из которых могут быть:

- 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 которым отсутствуют расчетные документы (неотфактурованные поставки).

Независимо от принятого метода аналитического учета материалов (оборотный или сальдовый) в бухгалтерской службе должен вестись синтетический учет движения материалов в стоимостном выражении по соответствующим синтети-

ческим счетам, а внутри них — по складам (кладовым, материально ответственным лицам) и группам материалов.

Оценка материалов

Материалы принимаются к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости. Порядок определения фактической себестоимости зависит от того, каким образом организация получила материалы (схема 9.2.1).



Схема 9.2.1. Фактическая себестоимость материалов

Фактическая себестоимость материалов, приобретенных за плату, включает:

- стоимость материалов по договорным ценам (сумма оплаты, установленная соглашением сторон в возмездном договоре непосредственно за материалы);
- транспортно-заготовительные расходы (затраты организации, непосредственно связанные с процессом заготовления и доставки материалов в организацию);
- расходы по доведению материалов до состояния, в котором они пригодны к использованию в предусмотренных в организации целях (затраты по переработке, обработке, доработке и улучшению технических характеристик приобретенных материалов, не связанные с производственным процессом).

При учете материалов по фактической себестоимости все затраты, связанные с поступлением материалов, собираются непосредственно на счете 10 в разрезе полученных партий сырья и материалов (схема 9.2.2).

Счет 10 «Материалы»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Остаток материалов по фактической себестоимости		
60		20, 23, 29	
Кредит	Отражена покупная стоимость материалов	Переданы материалы в производство	Дебет
66, 67		Отражено выбытие материалов в счет вкладов в уставный капитал других организаций	58
Кредит	Отражены расходы по кредитам и займам, использованным на закупку материалов		Дебет
76		Возвращены материалы поставщику при обнаружении дефектов	60
Кредит	Отражена задолженность перед другими организациями за транспортные услуги, услуги по заготовке и др.		Дебет
Сальдо конечное	Остаток материалов по фактической себестоимости		

Схема 9.2.2. Счет 10

Поступление материалов отражают:

Дебет счета 10 «Материалы» и Кредит счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — при получении материалов от поставщиков; 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — при приобретении материалов через подотчетных лиц; 23 «Вспомогательные производства» — при изготовлении материалов и др.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение сырья, материалов и запчастей для производственных и хозяйственных нужд организации			
Отгрузочные документы поставщика	Оприходовано сырье (материалы, запчасти и др.)	10	60
Счет-фактура	Выделен НДС по приобретенным материальным ценностям	19	60

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства поставщику	60	51
Счет-фактура	НДС принят к возмещению из бюджета	68	19
Товарно-транспортная накладная	Отражены транспортные расходы по доставке приобретенных материалов	10	60, 76
Счет (накладная)	Отражены расходы по оплате услуг посреднической организации по приобретению материалов	10	60, 76
Товарно-транспортная накладная, счет-фактура	Выделен НДС по транспортным услугам и услугам посреднических организаций	19	60, 76
Кредитный договор (договор займа), бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты за кредиты и займы, использованные на закупку материалов	10	66, 67
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства за оказанные транспортные и посреднические услуги	60	51
Счет-фактура	НДС принят к возмещению из бюджета	68	19
Требование-накладная	Отражен отпуск материалов в производство (на хозяйственные нужды)	20, 23, 25, 26, 29, 44	10
Приобретение материалов работниками организации за счет сумм, выданных под отчет			
Расходный кассовый ордер	Выданы работнику под отчет денежные средства	71	50
Авансовый отчет (с товарными и кассовыми чеками)	Оприходованы материалы	10	71
Товарный чек и др.	Выделен НДС, согласно приложенным к авансовому отчету оправдательным документам, если в них НДС выделен отдельной строкой	19	71
Счет-фактура	НДС принимается к вычету, если имеется счет-фактура поставщика	68	19
Авансовый отчет	В случае отсутствия счета-фактуры сумма НДС списывается за счет собственных источников предприятия	91-2	19
Требование-накладная	Материалы отпущены в производство	20, 44	10
Приобретение материалов на условиях товарного кредита (с отсрочкой, рассрочкой платежа с начислением процентов)			
Отгрузочные документы поставщика	Отражены затраты на приобретение	10	60
Счет-фактура	Выделен НДС по приобретенным материальным ценностям	19	60

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет	В случае начисления процентов за отсрочку платежа в том же месяце, в котором оприходованы материалы, до момента списания их в производство	10	76
Требование-накладная	После оформления по фактической стоимости приобретения материалы списаны на производственные и хозяйственные нужды	20, 23, 25, 26, 29, 44	10
Кредитный договор, бухгалтерская справка-расчет	В случае начисления процентов за отсрочку платежа в том же месяце, в котором оприходованы материалы после их списания в производство	91	76
Кредитный договор, выписка банка по расчетному счету	Оплачены проценты по товарному кредиту поставщику	76	51
Выписка банка по расчетному счету, отгрузочные документы поставщика	Оплачен счет поставщика	60	51
Счет фактура	НДС принят к возмещению из бюджета (после оприходования и в части фактически оплаченного НДС)	68	19
Учет материалов, изготовленных собственными силами			
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет и др.	Списаны фактические расходы по изготовлению материалов	23	25, 29, 10, 02, 70, 69
Калькуляция, бухгалтерская справка	Оприходованы изготовленные собственными силами материалы по фактической себестоимости	10	23
Поступление материалов, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал			
Учредительные документы	Отражена задолженность учредителя по вкладу в уставный капитал (на дату государственной регистрации)	75-1	80
Акт приемки-передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал, приходный ордер	Отражено поступление материалов от учредителя	10	75-1
Товарно-транспортная накладная	Отражены затраты по доставке материалов, передаваемых учредителем в качестве вклада в уставный капитал	10	60, 76
Счет-фактура	Отражен НДС с услуг по доставке материалов, оплачиваемых за счет средств принимающей стороны	19	60, 76

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет безвозмездно полученных материалов (в том числе по договору дарения), а также остающихся после выбытия основных средств			
Акт приема-передачи, отгрузочные документы	Отражено безвозмездное получение материалов по рыночной стоимости	10	98-2
Требование-накладная	Материалы отпущены в производство	20, 23, 29, 44	10
Бухгалтерская справка-расчет	Списывается на доходы рыночная стоимость материалов по мере передачи их в производство	98-2	91-1
Приобретение материалов по договорам, которые предусматривают оплату неденежными средствами			
Договор, счет-фактура поставщика	Оприходованы материалы	10	60
Счет-фактура	Выделен НДС	19	60
Договор, счет-фактура организации	Согласно договору, в счет оплаты за полученные материалы отгружены товары исходя из цены, по которой обычно реализуются данные товары (работы, услуги), в том числе НДС	62	90
Счет-фактура	Начислен НДС на отгруженные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 154 НК РФ)	90	68
Бухгалтерская справка	Списана фактическая себестоимость реализованных товаров (работ, услуг)	90	41, 43, 20, 23, 29
Счет-фактура организации	Погашена кредиторская задолженность по поступившим материалам (в том числе НДС)	60	62
Учет специального инструмента, специальных приспособлений и специального оборудования (спецоснастки)			
Отгрузочные документы поставщика	Оплачен счет поставщиков (в том числе НДС)	60	51
Счет поставщика	Оприходованы на склад спецоснастка и прочее по фактической себестоимости без НДС	10-10	60
Счет-фактура	Выделен НДС по приобретенной спецоснастке и пр.	19	60
Требование-накладная	Со склада спецоснастка передана в производство по фактической себестоимости	10-11	10-10
Карточка учета МБП, бухгалтерская справка	Ежемесячно в течение срока полезного использования спецоснастки ее стоимость погашается либо линейным способом, либо способом списания стоимости пропорционально объему выпущенной продукции (устанавливается предприятием самостоятельно)	20, 23, 25, 29, 44	10-11
Карточка учета МБП, бухгалтерская справка	Фактическая себестоимость спецоснастки, предназначенной для индивидуальных заказов или используемой в массовом производстве, может погашаться полностью в момент передачи в производство	20, 23, 25, 29, 44	10-11

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка	В случае досрочного прекращения выпуска продукции (и если возобновление его не предполагается) списывается остаточная стоимость спецоснастки	91-2	10-11

Учет затрат, связанных с поступлением материалов по фактической себестоимости, возможен, как правило, лишь при небольшой номенклатуре материалов или достаточно высоком уровне автоматизации бухгалтерского и складского учета, так как при этом необходимо четко отслеживать принадлежность расходов к определенной партии материалов.

Если в процессе производства организация использует значительную номенклатуру материалов, то распределение произведенных расходов по каждой партии материалов довольно затруднительно и трудоемко. Поэтому проще использовать рассчитанные экономическими службами так называемые учетные цены, которые будут постоянными в пределах установленного временного периода до момента их пересмотра по каким-либо причинам (например, резкое увеличение стоимости материалов) (схема 9.2.3).

В качестве учетных цен на материалы применяются:

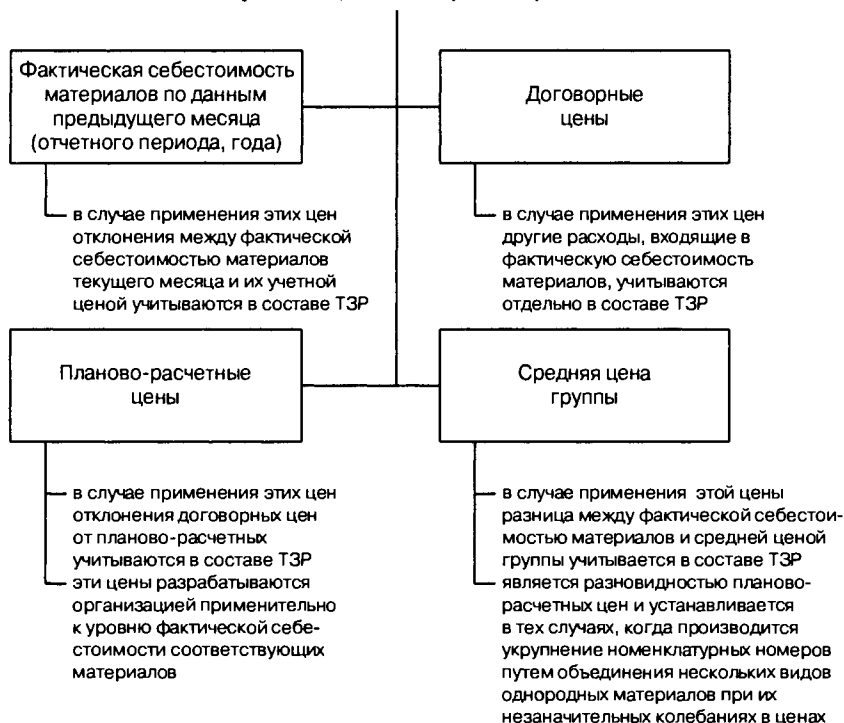


Схема 9.2.3. Учетные цены

Учетная цена применяется только в течение отчетного периода, по окончании которого корректируется до фактической цены материалов.

При учете материалов по учетным ценам отражение операций может строиться:

- непосредственно на счете 10 «Материалы» (с отражением разницы между фактической себестоимостью продукции и ее стоимостью по учетным ценам на отдельном субсчете, например «Отклонения фактической себестоимости материалов от их учетной стоимости»;
- с применением счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей».

При отражении операций с использованием счетов 15 и 16 на счете 15 собираются все расходы, связанные с приобретением материалов, т. е. отражается их фактическая себестоимость. На основании поступивших в организацию расчетных документов поставщиков на всю сумму акцептованных счетов (принятых к оплате) производится запись по дебету счета 15 и дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость» (на сумму НДС, уплаченного поставщику), а в зависимости от того, откуда поступили те или иные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материалов на предприятие по кредиту счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительными расходами, включенными в счета поставщиков (включая оплату процентов за кредит, предоставленный поставщиками на приобретение МПЗ); 23 «Вспомогательные производства» — на расходы за услуги вспомогательных цехов, оказанные в процессе изготовления и доставки материальных ценностей; 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — на сумму расходов, оплаченных подотчетными лицами по заготовке, приобретению и доставке материалов; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на стоимость услуг, оказанных различными организациями по заготовке и доставке материалов (транспортным организациям и др.), а также за приобретенные у них материалы; и др. счета.

Таким образом, по дебету счета 15 формируется информация о фактической себестоимости МПЗ, а по кредиту — информация об их учетной цене.

Оприходование фактически поступивших материалов по принятым в организации учетным ценам оформляется записью:

Дебет счета 10 «Материалы», Кредит счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей».

Сумма разницы между стоимостью фактически поступивших в организацию материалов по учетным ценам и фактической себестоимостью приобретения этих материалов списывается со счета 15 на счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»:

Дебет 16, Кредит 15 — списана сумма превышения фактической стоимости поступивших материальных ценностей над их учетной ценой или

Дебет счета 15, Кредит счета 16 — списана сумма экономии между фактической стоимостью поступивших материальных ценностей и их учетной ценой.

Остаток по счету 15 на конец месяца показывает наличие материальных ценностей в пути.

Накопленные на счете 16 дебетовые и кредитовые отклонения от учетных цен списываются (сторнируются — при отрицательной разнице) в дебет счетов учета затрат на производство (в дебет счета 44 «Расходы на продажу» — организации, осуществляющими торговую деятельность) пропорционально стоимости по учетным ценам израсходованных в производстве материалов.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Отгрузочные документы поставщика	Оприходованы полученные материалы по расчетным документам поставщика (без НДС)	15	60
Счет-фактура	Выделен НДС по полученным материалам	19	60
Авансовый отчет, бухгалтерская справка	Списаны фактические затраты по доставке материалов собственными силами организации	15	23, 71
Отгрузочные документы поставщика, бухгалтерская справка	Оприходованы полученные материалы по учетным ценам, принятым в организации	10	15
Требование-накладная	Материалы списаны в производство по учетным ценам, принятым в организации	20 (44)	10
Выписка банка с расчетного счета	Оплачен счет поставщика	60	51
Счет-фактура	НДС по полученным материалам принят к возмещению из бюджета	68	19
Бухгалтерская справка	Отражены в конце отчетного месяца отклонения фактической себестоимости поступивших материалов от учетной цены: — перерасход — экономия	16	15
		15	16
Бухгалтерская справка	Списано отклонение ¹ в стоимости материалов ² на конец месяца (на те же счета, куда списаны материалы, пропорционально относится сумма отклонений, сформированная на счете 16 — с учетом остатков на начало месяца) (К-т 16 = К-т 10 × Д-т 16 : Д-т 10)	20 (44)	16

Транспортно-заготовительные расходы

К транспортно-заготовительным расходам (ТЗР) относятся:

- расходы по погрузке материалов в транспортные средства и их транспортировке, подлежащие оплате покупателем сверх цены этих материалов согласно договору;
- расходы по содержанию заготовительно-складского аппарата организации;

¹ Экономия отражается сторнировочной записью (со знаком минус).

² Отклонение, относящееся к запасам, оставшимся на складе, остается нераспределенным (т. е. числится в аналитическом и синтетическом учете по счету 16).

- расходы по содержанию специальных заготовительных пунктов, складов и агентств, организованных в местах заготовок;
- наценки (надбавки), комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплачиваемые снабженческим, внешнеэкономическим и иным посредническим организациям;
- плата за хранение материалов в местах приобретения, на железнодорожных станциях, портах, пристанях;
- плата по процентам за предоставленные кредиты и займы, связанные с приобретением материалов до принятия их к бухгалтерскому учету;
- расходы на командировки по непосредственному заготовлению материалов;
- стоимость потерь по поставленным материалам в пути (недостача, порча) в пределах норм естественной убыли и другие расходы.

Транспортно-заготовительные расходы организации могут приниматься к учету путем:

- 1) отнесения ТЗР на отдельный счет 15 «Заготовление и приобретение материалов», согласно расчетным документам поставщика;
- 2) отнесения ТЗР на отдельный субсчет к счету 10 «Материалы»;
- 3) непосредственного (прямого) включения ТЗР в фактическую себестоимость материала (присоединение к договорной цене материала).

Первый способ отражения ТЗР могут применять только те организации, которые приходят материалы по учетным ценам (цена поставщика, фактическая себестоимость материалов по данным предыдущего месяца или года, планово-расчетная цена, средняя цена аналогичных материалов). Учетную цену материалов предприятие устанавливает самостоятельно.

При учете ТЗР по второму способу необходимо сначала определить процент ТЗР, подлежащих списанию, а затем сумму ТЗР, которая должна быть списана.

Процент, который следует использовать при списании транспортно-заготовительных расходов ТЗР_(%) на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов, рассчитывается следующим образом:

$$\text{ТЗР}_{(\%)} = ((\text{ТЗР}_{\text{нач}} + \text{ТЗР}_{\text{мес}}) / (\text{М}_{\text{нач}} + \text{М}_{\text{мес}})) \times 100\%,$$

где ТЗР_{нач} — остаток ТЗР на начало месяца (отчетного периода); ТЗР_{мес} — общая сумма ТЗР за прошедший месяц (отчетный период); М_{нач} — стоимость материалов на начало месяца (отчетного периода); М_{мес} — стоимость материалов, поступивших в течение месяца (отчетного периода).

Сумма транспортно-заготовительных расходов, подлежащая списанию, на увеличение (удорожание) учетной стоимости израсходованных материалов определяется:

$$\text{М}_{\text{пр}} \times \text{ТЗР}_{(\%)},$$

где М_{пр} — стоимость материалов, отпущенных в производство.

Непосредственное (прямое) включение ТЗР в фактическую себестоимость материала (третий способ) целесообразно в организациях с небольшой номенклатурой материалов, а также в случаях существенной значимости отдельных видов и групп материалов.

Конкретный вариант учета ТЗР устанавливается организацией самостоятельно и отражается в учетной политике.

При небольшом удельном весе ТЗР (не более 10% к учетной стоимости материалов) их сумма может полностью списываться на увеличение стоимости израсходованных материалов сразу по окончании месяца.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
При списании ТЗР на счет 15			
Товарно-транспортная накладная	Отражены ТЗР по оприходованным материалам	15	60
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена общая сумма ТЗР (в конце каждого месяца)	16	15
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма ТЗР по израсходованным материалам ¹	20, 23, 25, 26, 29	16
При списании ТЗР на отдельный субсчет к счету 10			
Расчетные документы поставщика	Оприходован материал	10-1	60
Счет-фактура	Учтен НДС по оприходованному материалу	19	60
Товарно-транспортная накладная	Учтены ТЗР	10-10	60
Счет-фактура	Учтен НДС по ТЗР	19	60
Требование-накладная	Списана стоимость материала, переданного в основное производство	20	10-1
Бухгалтерская справка-расчет	Списаны ТЗР по материалу, переданному в основное производство	20	10-10
Прямое включение ТЗР в фактическую себестоимость материала			
Расчетные документы поставщика	Оприходован материал	10-1	60
Счет-фактура	Учтен НДС по оприходованному материалу	19	60
Товарно-транспортная накладная	Учтены ТЗР по оприходованному материалу	10-1	60
Счет-фактура	Учтен НДС по транспортно-заготовительным расходам	19	60
Требование-накладная	Списана стоимость материала, переданного в производство (с учетом ТЗР)	20	10-1

9.3. Выбытие материалов

К выбытию материалов относится их отпуск в производство, продажа, списание, безвозмездная передача.

Под отпуском материалов на производство понимается их выдача со склада непосредственно для изготовления продукции (выполнения работ, оказания услуг), а также отпуск материалов для управленческих нужд организации. Отпуск материалов на склады подразделений организации и на площадки строительства рассматривается как внутреннее перемещение.

¹ Эта сумма определяется так же, как и при использовании второго способа отражения транспортно-заготовительных расходов.

Если материалы отпущены на нужды производства, в учете это отражается проводкой:

Дебет 20 «Основное производство» (23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства»), Кредит 10 «Материалы» — списаны материалы.

Если материалы использованы для управленческих нужд организации:

Дебет 25 «Общепроизводственные расходы» (26 «Общехозяйственные расходы»), Кредит 10 «Материалы» — списаны материалы.

Оценка материалов при списании в производство и ином выбытии

При отпуске материалов в производство и ином выбытии их оценка производится организацией одним из следующих способов (схема 9.3.1):

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по способу ФИФО (по себестоимости первых по времени приобретения материалов);
- по способу ЛИФО (по себестоимости последних по времени приобретения материалов).

Методы оценки материалов при списании в производство и ином выбытии

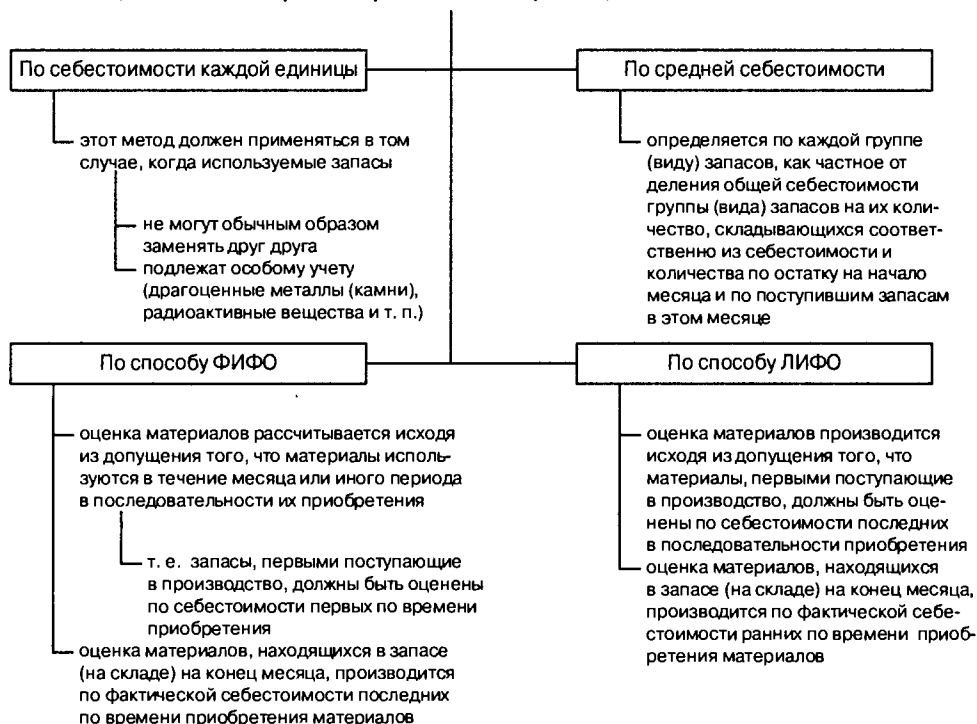


Схема 9.3.1. Методы оценки материалов

В том случае, когда организация использует в производстве небольшую номенклатуру материалов и можно легко отследить, из какой именно партии они списаны, применяют *метод оценки по стоимости каждой единицы*. Этот метод применяют для оценки драгоценных металлов, драгоценных камней и тому подобных материалов, которые не могут обычным образом заменять друг друга или подлежат особому учету.

Согласно п. 74 Методических указаний № 119н, возможны два варианта исчисления себестоимости единицы запаса:

- включая все расходы, связанные с приобретением запаса;
- включая только стоимость запаса по договорной цене (упрощенный вариант).

Применение упрощенного варианта допускается при отсутствии возможности непосредственного отнесения транспортно-заготовительных и других расходов, связанных с приобретением запасов, на их себестоимость (например, при централизованной поставке материалов). В этом случае величина отклонения (разница между фактическими расходами по приобретению материала и его договорной ценой) распределяется пропорционально стоимости списанных (отпущенных) материалов, исчисленной в договорных ценах.

Оценка материалов по *средней себестоимости* производится по каждой группе (виду) запасов. При этом методе материал с одинаковыми входными параметрами учитывается в одной инвентарной карточке. Учет по партиям не ведется. Вновь поступивший материал усредняется (C_{cp}) с уже имеющимся. В результате в момент передачи материала в производство мы имеем как бы одну партию по одной учетной цене, определяемой делением общей стоимости материала на общее количество:

$$C_{cp} = (C_H + C_T) / (K_H + K_T),$$

где C_H — стоимость запасов материала на начало месяца (дебетовое сальдо счета 10 «Материалы»); C_T — стоимость материала, поступившего в течение месяца (дебетовый оборот по счету 10); K_H — количественный запас материала на начало месяца; K_T — количество материала, поступившего в течение месяца.

ФИФО (FIFO). Вновь поступившая партия отражается в учете как самостоятельная партия, не зависящая от находящихся на учете. При списании делается предположение о том, что списывается в производство материал из самой первой поступившей партии. Если количество материала в первой партии меньше, чем требуется передать в производство, то списывается материал из второй партии, и т. д. Тем самым списание материала производится по принципу «первым пришел — первым ушел» (*first in — first out*). Этот метод оправдан в тех условиях, когда вновь поступающая партия материала поступает по более низкой цене, чем предыдущая, а также при низкой инфляции. В условиях высокой инфляции применение этого метода приведет к завышению стоимости материальных остатков и занижению себестоимости готовой продукции и как следствие завышению результатов от реализации. Как правило, предпочтительней списывать в производство сначала материал по более высокой учетной цене.

ЛИФО (LIFO). Вновь поступившая партия отражается в учете как самостоятельная партия, не зависящая от находящихся на учете. При списании делается предпо-

ложение о том, что отпущен материал из самой последней поступившей партии. Если количество материала в последней партии меньше, чем требуется передать в производство, то списывается материал из предпоследней партии, и т. д. Тем самым списание материала производится по принципу «последним пришел — первым ушел» (*last in — first out*). Этот метод оправдан в условиях высокой инфляции. Так как стоимость списываемого материала максимально приближена к текущим рыночным ценам, в первую очередь списывается материал, купленный последним, и его учетная цена ближе к рыночным ценам, чем цены первых партий. При этом методе снижаются стоимость материальных остатков и как следствие результаты от реализации готовой продукции по сравнению с предыдущим методом.

По технике организации учета метод ЛИФО аналогичен методу ФИФО, только списание производится в обратном порядке — от последних партий к первым. Организация учета методами ФИФО и ЛИФО требует ведения суммового учета по каждой партии материала с отслеживанием времени прихода и списания. Ручной учет требует очень больших усилий.

По каждой группе (виду) материально-производственных запасов в течение отчетного года применяется один способ оценки (п. 21 ПБУ 5/01).

Прочее выбытие материалов

Продажа материалов оформляется соответствующим подразделением организации, осуществляющим снабженческо-сбытовые функции, либо должностным лицом, выполняющим аналогичные функции, путем выписки накладной на отпуск материалов на сторону на основании договоров или других документов и разрешения руководителя организации или лиц, им на то уполномоченных.

Организация самостоятельно определяет порядок вывоза с территории организации материальных запасов, оформления пропусков на вывоз и осуществление контроля за вывозом материальных запасов.

При отгрузке (отпуске) материалов для продажи определяются суммы, подлежащие оплате покупателем, оформляется и предъявляется ему к оплате расчетный документ. Цена продажи материалов физическим и юридическим лицам определяется по соглашению сторон (продавца и покупателя). Материалы, как правило, должны продаваться по рыночным ценам с учетом их физического состояния.

Если предприятие решило продать излишки материалов, в учете это будет отражено:

Дебет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», Кредит 91, субсчет «Прочие доходы» — отражена стоимость отгруженных (отпущенных) материалов по договорным ценам;

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы», Кредит 68, субсчет «Расчеты по НДС» — начислен НДС (в размерах, установленных законодательством).

Одновременно по дебету счета учета расчетов отражаются другие суммы, подлежащие оплате покупателем и включенные в расчетные документы (стоимость тары, транспортные расходы и др.)

Аналитический учет расчетов с покупателями за отгруженные (отпущенные) им материалы должен вестись по каждому предъявленному покупателю и заказчику счету.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Продажа материалов при расчетах денежными средствами			
Накладная на отпуск материалов на сторону, договор	Отгружены материалы покупателю (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16
Накладная на отпуск материалов на сторону, счет-фактура	Задолженность покупателя по оплате материалов по продажной цене, в том числе НДС	62	91
Счет-фактура	НДС на продажную стоимость материалов	91	68
Счет-фактура	Оплачен покупателем счет за материалы (по продажной цене, в том числе НДС)	51	62
	Выявлена прибыль от продажи материалов (сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91)	91	99
Продажа материалов по договорам, предусматривающим оплату неденежными средствами			
Накладная на отпуск материалов на сторону, договор	Отгружены материалы покупателю (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета материалов по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16
Счет-фактура организации	Начислен НДС на отгруженные товары (работы, услуги) (п. 2 ст. 154 НК РФ)	91	68
Отгрузочные документы поставщика	Получены товары в счет оплаты задолженности по продаже материалов (работы, услуги) по покупной цене товаров, в том числе НДС	60	62
Отгрузочные документы поставщика	Оприходованы полученные товары (работы, услуги) по покупной цене без НДС	10, 41, 20,44	60
Счет-фактура поставщика	НДС на оприходованные товары (работы, услуги) по покупной цене товаров	19	60
Счет-фактура поставщика	Принят к возмещению из бюджета НДС по полученным товарам (работам, услугам) после фактической оплаты и оприходования товаров по покупной цене	68	19
Передача материалов в виде вклада в уставный капитал другой организации			
Накладная на отпуск материалов на сторону	Отгружены материалы учреждаемой организации (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета материалов по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16
Учредительные документы	Отражена передача материалов в качестве вклада в уставный капитал другой организации (по оценочной стоимости)	58-1	91

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	Сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91:		
	– прибыль	91	99
	– убыток	99	91
Безвозмездная передача материалов (в том числе по договорам дарения)			
Накладная на отпуск материалов на сторону, договор	Отгружены материалы потребителю (по фактической себестоимости или учетным ценам)	91	10
Бухгалтерская справка	В случае учета материалов по учетным ценам отражена соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	91	16
Счет-фактура организации	Начислен НДС на рыночную стоимость материалов (п. 2 ст. 154 и ст. 40 НК РФ)	91	68
	Выявлен убыток от безвозмездной передачи материалов (сформировавшееся сальдо по данной операции на счете 91)	99	91

Списание материалов со счетов учета запасов может также осуществляться по истечении сроков хранения, морально устаревших, при выявлении недостат, хищений или порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Недостача материалов в пределах и сверх норм естественной убыли, выявленная при инвентаризации, по которой не определены виновные лица либо не доказана вина материально ответственного лица			
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	Отражено списание недостающих материалов (по фактической себестоимости или учетным ценам либо по остаточной стоимости в отношении спецодежды)	94	10
Бухгалтерская справка	Если материалы отражаются по учетным ценам, списывается соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	94	16
Бухгалтерская справка	Списана недостача в пределах норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц или отказе судом во взыскании с виновных лиц убытков (по фактической себестоимости либо по остаточной стоимости в отношении спецодежды)	20, 44	94
Бухгалтерская справка	Списание недостачи сверх норм естественной убыли при отсутствии виновных лиц или отказе судом во взыскании с виновных лиц убытков (по фактической себестоимости либо по остаточной стоимости в отношении спецодежды)	91	94

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Недостача материалов, выявленная при инвентаризации, по которой доказана вина материально ответственного лица и взыскана с него рыночная стоимость утраченных материалов			
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей	Отражено списание недостающих материалов (по фактической себестоимости или учетным ценам либо по остаточной стоимости в отношении спецодежды и спецобуви)	94	10
Бухгалтерская справка	Если материалы отражаются по учетным ценам, списывается соответствующая часть отклонений в стоимости материалов (в конце месяца)	94	16
Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, решение суда, бухгалтерская справка	После выявления виновного и доказывания его вины производится формирование его задолженности по погашению стоимости недостающих материалов:		
	– по фактической себестоимости материалов	73-2	94
	– на разницу между фактической себестоимостью материалов и стоимостью этих материалов, подлежащей взысканию с виновного лица (как правило, рыночная стоимость)	73-2	98-4
	– НДС на стоимость материалов, подлежащую взысканию с виновного лица	73-2	68
Приходный кассовый ордер	Возмещение убытка виновным лицом на сумму (часть суммы), подлежащую взысканию (как правило, рыночная стоимость недостающих материалов)	50 (70)	73-2
Бухгалтерская справка	По мере возмещения убытка виновным лицом отражается доход организации	98-4	91

9.4. Резервы под снижение стоимости материальных ценностей

Пунктом 25 ПБУ 5/01 установлено, что материально-производственные запасы (МПЗ) отражаются в бухгалтерском балансе на конец отчетного года за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей, если:

- МПЗ морально устарели;
- МПЗ полностью или частично потеряли свое первоначальное качество;
- рыночная цена на МПЗ в течение отчетного года снизилась.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей образуется на разницу между текущей рыночной стоимостью МПЗ и их фактической себестоимостью.

Образование резерва осуществляется в соответствии с порядком, приведенным в п. 20 Методических указаний № 119н.

Резерв под снижение стоимости материальных ценностей создается по каждой единице МПЗ, принятой в бухгалтерском учете. Допускается создание резервов по отдельным видам (группам) аналогичных или связанных МПЗ. Организация,

решившая формировать резерв под снижение стоимости группы материальных ценностей, должна закрепить это в учетной политике. При этом следует помнить, что нельзя создавать резерв по излишне укрупненным группам (видам) МПЗ, например: основные или вспомогательные материалы, готовая продукция, товары, запасы определенного операционного или географического сегмента и т. п.

Расчет текущей рыночной стоимости МПЗ производится на основе информации, доступной до даты подписания бухгалтерской отчетности. При расчете принимаются во внимание:

- изменения цены или фактической себестоимости, непосредственно связанные с событиями после отчетной даты, подтверждающими существовавшие на отчетную дату хозяйственные условия, в которых организация вела свою деятельность;
- назначение МПЗ;
- текущая рыночная стоимость готовой продукции, при производстве которой используются сырье, материалы и другие МПЗ.

Организацией должно быть обеспечено подтверждение расчета текущей рыночной стоимости МПЗ. Под текущей рыночной стоимостью, или стоимостью возможной продажи материалов, понимают ту сумму денежных средств, которую организация может получить в случае продажи запасов. При определении текущей рыночной стоимости следует основываться на доступной в момент оценки наиболее надежной информации. Информацию о рыночных ценах можно получить на товарно-сырьевых биржах, из печатных изданий и т. д.

Резерв образуется за счет финансовых результатов организации и отражается в конце года записью:

Дебет 91, субсчет «Прочие расходы», Кредит 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей».

В следующем отчетном году по мере списания материальных ценностей либо при повышении рыночной стоимости МПЗ, по которым образован резерв, резервированная сумма восстанавливается:

Дебет 14, Кредит 91, субсчет «Прочие доходы» — резерв отнесен на финансовый результат при продаже товаров;

Дебет 14, Кредит 91, субсчет «Прочие доходы» — восстановлен резерв при повышении стоимости товаров.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Образование резерва под снижение стоимости материальных ценностей			
Документы, подтверждающие текущую рыночную цену материальных ценностей, бухгалтерская справка-расчет	Если на конец отчетного периода текущая рыночная стоимость материальных ценностей оказалась ниже их фактической себестоимости, создается резерв под снижение стоимости материальных ценностей. Резерв создается на разницу между балансовой стоимостью материальных ресурсов и их рыночной стоимостью	91-2	14

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Если в следующем отчетном периоде материальные ценности, по которым создавался резерв, списываются по каким-либо основаниям: в производство, продажу, безвозмездную передачу и т. п. (по фактической балансовой стоимости)	20, 91	10, 41, 43
Бухгалтерская справка-расчет	В следующем отчетном периоде по мере списания материальных ценностей, по которым образован резерв, восстанавливается зарезервированная стоимость материальных ресурсов (на отраженную ранее разницу между балансовой стоимостью материальных ресурсов и их рыночной стоимостью)	14	91-1

Образованные оценочные резервы проверяются до составления годовой отчетности при проведении инвентаризации. При необходимости сумма резерва корректируется в сторону увеличения или уменьшения.

Резерв, образованный под снижение стоимости материальных ценностей, в балансе не отражается, так как материальные ценности, для которых создавались такие резервы, показываются в балансе в уточненной оценке за вычетом суммы резерва.

Информация о величине и движении резервов под снижение стоимости материальных ценностей подлежит раскрытию с учетом существенности в бухгалтерской отчетности организации (п. 27 ПБУ 5/01).

Вопросы для самопроверки

1. Дайте определение материалам.
2. Какие предметы относятся к материалам?
3. Назовите основные задачи учета МПЗ?
4. Какие требования предъявляются к бухгалтерскому учету МПЗ?
5. Какой документ устанавливает правила формирования в бухгалтерском учете информации о материалах?
6. От чего зависит выбор единицы бухгалтерского учета материалов?
7. В каких измерителях производится учет материалов?
8. Каким способом материалы могут поступать в организацию?
9. Какими методами ведут аналитический учет материалов в бухгалтерии?
10. В какой оценке материалы принимаются к учету?
11. Какие учетные цены применяются при учете материалов?
12. На каких счетах может вестись учет материалов по учетным ценам?
13. Какие расходы относятся к транспортно-заготовительным?
14. Каким способом ТЗР могут приниматься к бухгалтерскому учету?
15. Какими способами можно оценивать материалы при отпуске в производство?
16. Когда применяется метод оценки по стоимости каждой единицы?
17. В чем заключается метод ФИФО? В каких случаях может происходить выбытие материалов?

Глава 10. УЧЕТ ТРУДА И ЕГО ОПЛАТЫ

Труд является важнейшим элементом издержек производства и обращения, поэтому учет труда и его оплаты занимает одно из центральных мест в системе бухгалтерского учета предприятия.

Установление такого уровня заработной платы работников, который будет способствовать прибыльности предприятия, включая при этом меры по повышению производительности труда и снижению оборота рабочей силы, относится к одной из главных задач кадровой политики коммерческого предприятия.

Общим принципом рыночной экономики является договорное определение условий оплаты труда. При этом трудовые доходы каждого работника определяются его личным трудовым вкладом с учетом конечных результатов работы предприятия, регулируются налогами и максимальными размерами законодательно не ограничиваются.

К основным задачам бухгалтерского учета труда и заработной платы относятся следующие:

- в установленные сроки производить расчеты с персоналом предприятия по оплате труда (начисление зарплаты и прочих выплат, сумм к удержанию и выдаче на руки);
- своевременно и правильно относить в себестоимость продукции (работ, услуг) суммы начисленной заработной платы и обязательных отчислений во внебюджетные фонды;
- собирать и группировать показатели по труду и заработной плате для целей оперативного руководства и составления необходимой отчетности.

Для того чтобы выполнять все эти задачи, бухгалтер должен знать положения трудового законодательства, касающиеся приема на работу, оформления трудовых либо гражданско-правовых договоров с работниками, порядок составления и использования документов по учету личного состава.

Основным сборником законодательных актов, содержащих нормы трудового права, который регулирует трудовые отношения работников и работодателей, является Трудовой кодекс РФ (далее — ТК РФ).

Трудовые отношения — это отношения, основанные на соглашении между работником и работодателем о личном выполнении работником за плату трудовой функции (работы по определенной специальности, квалификации или должности), подчинении работника правилам внутреннего трудового распорядка при обеспечении работодателем условий труда, предусмотренных трудовым законодательством, коллективным договором, соглашениями, трудовым договором (схема 10).

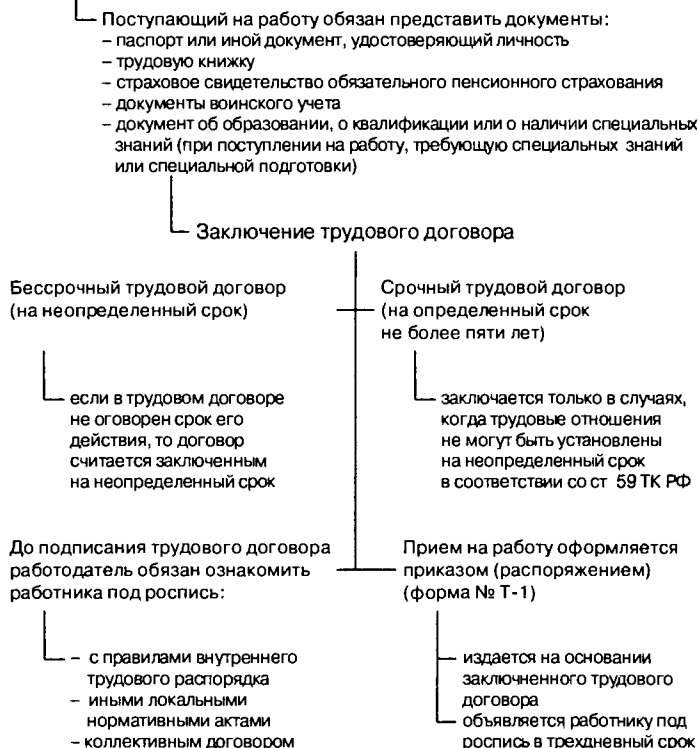
Оформление приема на работу

Схема 10. Оформление приема на работу

10.1. Документы по учету труда и его оплаты

Учетом личного состава предприятия занимается отдел кадров, а на предприятиях среднего и малого бизнеса — специальный работник, назначенный руководителем предприятия, либо эти функции возлагаются на бухгалтера.

Для учета кадров, начисления и выплаты заработной платы используют унифицированные формы первичных документов, утв. Постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1.

Номер унифицированной формы	Наименование формы
По учету кадров	
Т-1	Приказ (распоряжение) о приеме работника на работу
Т-1а	Приказ (распоряжение) о приеме работников на работу
Т-2	Личная карточка работника
Т-2ГС (МС)	Личная карточка государственного (муниципального) служащего
Т-3	Штатное расписание

Номер унифицированной формы	Наименование формы
Т-4	Учетная карточка научного, научно-педагогического работника
Т-5	Приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу
Т-5а	Приказ (распоряжение) о переводе работников на другую работу
Т-6	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику
Т-6а	Приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работникам
Т-7	График отпусков
Т-8	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении)
Т-8а	Приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работниками (увольнении)
Т-11	Приказ (распоряжение) о поощрении работника
Т-11а	Приказ (распоряжение) о поощрении работников
По учету рабочего времени и расчетов с персоналом по оплате труда	
Т-12	Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда
Т-13	Табель учета рабочего времени
Т-49	Расчетно-платежная ведомость
Т-51	Расчетная ведомость
Т-53	Платежная ведомость
Т-53а	Журнал регистрации платежных ведомостей
Т-54	Лицевой счет
Т-54а	Лицевой счет (свт)
Т-60	Записка-расчет о предоставлении отпуска работнику
Т-61	Записка-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора работником (увольнении)
Т-73	Акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы

По данным первичных документов ведется оперативный учет движения численности, изменений, происходящих в составе рабочих и служащих, составляется отчетность, используемая для управления и контроля за соблюдением штатной и финансовой дисциплины.

Для оформления структуры, штатного состава и штатной численности организации применяется форма № Т-3 «Штатное расписание», которая содержит перечень структурных подразделений, должностей, сведения о количестве штатных единиц, должностных окладах, надбавках и месячном фонде заработной платы. Штатное расписание утверждается приказом (распоряжением) руководителя организации (уполномоченного им лица). Изменения в штатное расписание также вносятся в соответствии с приказом (распоряжением) руководителя организации (уполномоченного им лица).

Каждому работнику при приеме на работу присваивается табельный номер, который в дальнейшем проставляется на всех документах по учету личного состава, выработки и заработной платы. В случаях увольнения или перевода работника на другую работу его табельный номер, как правило, не может присваиваться другому работнику в течение одного-двух лет.

10.2. Организация оплаты труда

Рабочее время

Рабочим считается время, в течение которого работник в соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка и условиями трудового договора должен выполнять трудовые обязанности, а также иные периоды времени, которые в соответствии с Трудовым кодексом и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации относятся к рабочему времени (ст. 91 ТК РФ).

К иным периодам, обозначенным в ст. 91 ТК РФ, относят подготовительно-заключительные мероприятия (подготовка рабочего места, получение наряда, получение и подготовка материалов, инструментов, ознакомление с технической документацией, подготовка и уборка рабочего места, сдача готовой продукции и т. п.), предусмотренные технологией и организацией труда.

Виды рабочего времени в зависимости от продолжительности приведены на схеме 10.2.1.

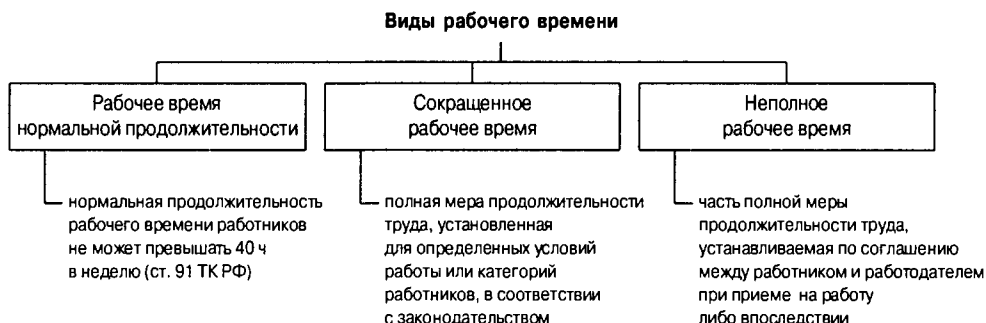


Схема 10.2.1. Виды рабочего времени

Нормальная продолжительность рабочего времени работников не может превышать 40 ч в неделю (ст. 91 ТК РФ). Эта норма определена ТК РФ в качестве исходной, и именно исходя из этого общеустановленного правила должна исчисляться меньшая норма рабочего времени, предусмотренная для некоторых категорий работников. Кроме того, производной от этой нормы является продолжительность рабочего времени за другие периоды: день, месяц, квартал, год. Продолжительность рабочей недели, рабочего дня и количества рабочих дней в определенном календарном периоде исчисляется расчетным путем.

Эта общая норма должна выполняться сторонами трудового договора независимо от формы собственности организации, где осуществляются трудовые отношения.

В соответствии с действующим порядком норма рабочего времени на определенные периоды времени исчисляется по расчетному графику пятидневной рабочей недели с двумя выходными днями в субботу и воскресенье исходя из следующей продолжительности ежедневной работы (смены):

- при 40-часовой рабочей неделе — 8 ч;

— при продолжительности рабочей недели менее 40 ч — количество часов, получаемое в результате деления установленной продолжительности рабочей недели на пять дней.

Исчисленная в указанном порядке норма рабочего времени распространяется на все режимы труда и отдыха. Согласно ст. 95 ТК РФ, продолжительность рабочего дня или смены, непосредственно предшествующих нерабочему праздничному дню, уменьшается на один час.

В соответствии со ст. 112 ТК РФ при совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день. Перенос выходных дней, совпадающих с праздничными днями, осуществляется в организациях, применяющих различные режимы труда и отдыха, при которых работа в праздничные дни не производится. Это в равной степени относится к режимам работы как с постоянными, фиксированными по дням недели, выходными днями, так и со скользящими днями отдыха. Например, шестидневная рабочая неделя с выходным днем в воскресенье, пятидневная рабочая неделя с выходными днями в субботу и воскресенье, воскресенье и понедельник; трехбригадный график сменности со скользящими днями отдыха со значительным сокращением ночных смен — так называемый «вановский график, и др.

Пример. В феврале 2007 г. при пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями 19 рабочих дней и 9 выходных дней, в том числе один праздничный нерабочий день — 23 февраля, 22 февраля — предпраздничный рабочий день в который рабочее время сокращено на один час.

Норма рабочего времени в феврале 2007 г. составляет:

при 40-часовой рабочей неделе — 151 ч

$(8 \text{ ч} \times 19 \text{ дней} - 1 \text{ ч});$

при 36-часовой рабочей неделе — 135,8 ч

$(36 \text{ ч} : 5 \text{ дней} \times 19 \text{ дней} - 1 \text{ ч});$

при 24-часовой рабочей неделе — 90,2 ч

$(24 \text{ ч} : 5 \text{ дней} \times 19 \text{ дней} - 1 \text{ ч}).$

В 2007 г. при пятидневной рабочей неделе с двумя выходными днями — 249 рабочих дней, в том числе 6 предпраздничных дней (22 февраля, 7 марта, 28 апреля, 8 мая, 9 июня, 29 декабря) и 116 выходных дней с учетом 2 дополнительных дней отдыха — 8 января и 5 ноября в связи с совпадением праздничных нерабочих дней 7 января и 4 ноября с выходными днями.

Норма рабочего времени в 2007 г. составляет:

при 40-часовой рабочей неделе — 1986 ч

$(8 \text{ ч} \times 249 \text{ дней} - 6 \text{ ч});$

при 36-часовой рабочей неделе — 1786,8 ч

$(36 \text{ ч} : 5 \text{ дней} \times 249 \text{ дней} - 6 \text{ ч});$

при 24-часовой рабочей неделе — 1189,2 ч

$(24 \text{ ч} : 5 \text{ дней} \times 249 \text{ дней} - 6 \text{ ч}).$

Продолжительность рабочей недели, ч	Норма рабочего времени в 2007 г., ч	Среднемесячное количество рабочих часов в году
40	1986	165,5
36	1786,8	148,9
24	1189,2	99,1

Сокращенная продолжительность рабочего времени предусмотрена:

- для работников, не достигших возраста 18 лет;
- для работников, занятых на работах с вредными условиями труда;
- для работников, являющихся инвалидами I и II группы.

В соответствии со ст. 92 ТК РФ сокращенная продолжительность рабочего времени устанавливается:

- для работников в возрасте до 16 лет — не более 24 ч в неделю;
- для работников в возрасте от 16 до 18 лет — не более 35 ч в неделю;
- для работников, являющихся инвалидами I или II группы, — не более 35 ч в неделю;
- для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, — не более 36 ч в неделю в порядке, установленном Правительством РФ с учетом мнения Российской трехсторонней комиссии по регулированию социально-трудовых отношений.

Продолжительность рабочего времени учащихся образовательных учреждений в возрасте до 18 лет, работающих в течение учебного года в свободное от учебы время, не может превышать половины вышеуказанных норм для лиц соответствующего возраста.

В соответствии со ст. 94 ТК РФ продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- для работников:
 - в возрасте от 15 до 16 лет — 5 ч;
 - в возрасте от 16 до 18 лет — 7 ч;
- для учащихся общеобразовательных учреждений, образовательных учреждений начального и среднего профессионального образования, совмещающих в течение учебного года учебу с работой, —
 - в возрасте от 14 до 16 лет — 2,5 ч;
 - в возрасте от 16 до 18 лет — 4 ч;
- для инвалидов — в соответствии с медицинским заключением, выданным в порядке, установленном федеральными законами и иными нормативными правовыми актами РФ.

Для работников, занятых на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, где установлена сокращенная продолжительность рабочего времени, максимально допустимая продолжительность ежедневной работы (смены) не может превышать:

- при 36-часовой рабочей неделе — 8 ч;
- при 30-часовой рабочей неделе и менее — 6 ч.

Список производств, цехов, профессий и должностей с вредными условиями труда, работа в которых дает право на сокращенную продолжительность рабочего времени, утверждается в порядке, установленном законодательством.

Неполное рабочее время отличается от сокращенного тем, что сокращенное рабочее время является полной мерой продолжительности труда, установленной законом для определенных условий работы или категорий работников, а неполное рабочее время — лишь частью этой меры.

Поэтому при работе на условиях неполного рабочего времени оплата труда работника производится пропорционально отработанному им времени или в зависимости от выполненного им объема работ (ст. 93 ТК РФ). Работник не вправе требовать при этом оплаты труда в размере не ниже установленного государством минимального размера оплаты труда (ст. 133 ТК РФ), так как эта гарантия распространяется только на работников, выполнивших полную рабочую норму.

Работа на условиях неполного рабочего времени не влечет за собой для работников каких-либо ограничений продолжительности ежегодного основного оплачиваемого отпуска, исчисления трудового стажа и других трудовых прав.

О неполном рабочем времени указывается в трудовом договоре либо в распоряжении (приказе) руководителя организации. Неполное рабочее время может быть использовано сторонами трудовых отношений на условиях неполного рабочего дня или неполной рабочей недели по соглашению между работником и работодателем как при приеме на работу, так и впоследствии. В трудовых книжках неполное рабочее время не фиксируется.

Работодатель обязан устанавливать неполный рабочий день или неполную рабочую неделю по просьбе беременной женщины, одного из родителей (опекуна, попечителя), имеющего ребенка в возрасте до 14 лет (ребенка-инвалида в возрасте до 18 лет), а также лица, осуществляющего уход за больным членом семьи в соответствии с медицинским заключением.

Режим рабочего времени организации — это распределение работы в течение конкретного календарного периода (схема 10.2.2). К элементам режима рабочего времени следует отнести:

- количество рабочих дней в неделю или другой период;
- продолжительность и правила чередования смен;
- время начала и окончания работы;
- время и продолжительность перерывов и другие показатели.

На практике необходимо различать режим рабочего времени работников и режим работы организации, так как организация может работать круглосуточно, а работник может быть занят на работе посменно.

Режим рабочего времени может быть как единым для работников организации, так и различным для отдельных подразделений и даже для работников, выполняющих неоднородные трудовые функции. В трудовом договоре по соглашению сторон возможно установление индивидуального режима труда, если этим

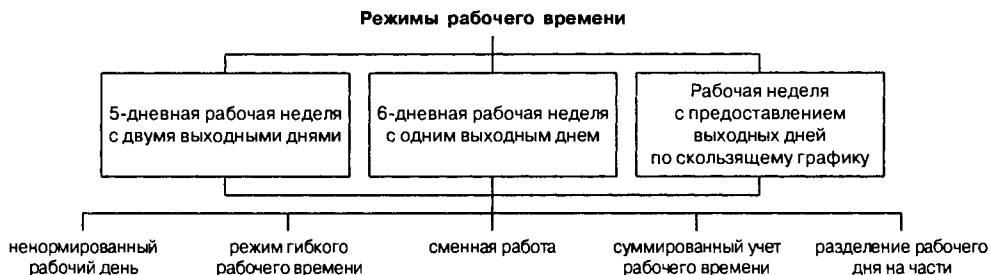


Схема 10.2.2. Режимы рабочего времени

не ухудшаются условия труда работника по сравнению с установленными в законодательстве и коллективном договоре организации.

Работодатель обязан вести учет фактически отработанного каждым работником времени.

Учет рабочего времени необходим для определения продолжительности рабочего времени, для установления вознаграждения и контроля за соблюдением правил распорядка рабочего дня.

Возможны следующие основные варианты учета рабочего времени в зависимости от продолжительности учетного периода:

- учетный период, равный рабочему дню, — когда его продолжительность, установленная законом, полностью отрабатывается в тот же день, — *поденный учет*;
- учетный период, равный рабочей неделе, — когда ее продолжительность, установленная в рабочих часах, полностью отрабатывается в данной рабочей неделе, — *недельный учет*;
- учетный период, превышающий неделю, в течение которого должна быть в среднем соблюдена установленная трудовым законодательством для данной категории работников продолжительность рабочего дня и рабочей недели, — *суммированный учет* рабочего времени.

Учет использования рабочего времени осуществляется на основании табельного учета. Сущность табельного учета заключается в ежедневной регистрации явки работников на работу, ухода с работы, всех случаев опозданий и неявок с указанием причины, а также часов простоя и часов сверхурочной работы.

Табельный учет охватывает всех работников организации. Табель составляется в одном экземпляре табельщиком, или мастером, или лицом, на это уполномоченным, и передается в расчетный отдел бухгалтерии два раза в месяц: для корректировки суммы выплаты за первую половину месяца (аванса) и для расчета заработной платы за месяц.

Элементы организации оплаты труда

Организация труда на предприятии призвана одновременно создавать системы труда, повышающие доход предприятия, и нормальные условия труда для работника. При этом организация оплаты труда определяется тремя взаимосвязанными и взаимозависимыми элементами: нормированием труда, тарифной системой, формами оплаты труда (схема 10.2.3).

Нормирование позволяет учесть количество затраченного труда, тарифная система — качественно оценить труд, а формы оплаты — определить порядок расчета заработной платы.

Нормирование труда предусматривает установление меры затрат труда на изготовление единицы изделия (штуки, метра, килограмма) за единицу времени (час, смену, месяц) или выполнение заданного объема работы в определенных организационно-технических условиях. Организационные факторы определяют характеристику организации трудовых процессов работников, в том числе организацию рабочих мест (их планировки, оснащения), систем и видов обслуживания, методов и приемов труда и др. Технические факторы определяют параметры

Организация оплаты труда

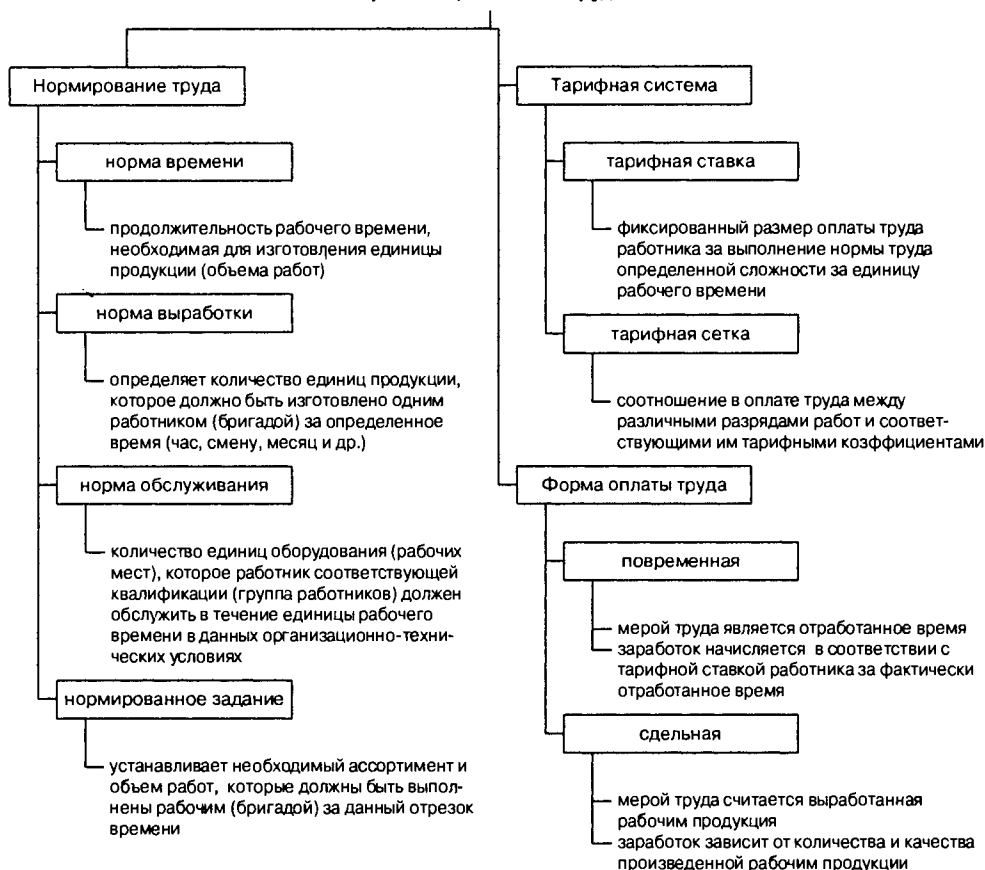


Схема 10.2.3. Организация оплаты труда

технологического процесса, оборудования, инструмента, приспособлений, технические требования к качеству продукции и т. п.

Нормы труда (нормы выработки, времени, обслуживания, численности) устанавливаются для работников в соответствии с достигнутым уровнем техники, технологии, организации производства и труда. В настоящее время предприятиям предоставлена полная самостоятельность в определении численности работников, подборе кадров, выборе форм и систем оплаты труда и методов ее организации при установлении, внедрении, замене и пересмотре норм труда и решении других задач нормирования. Нормы и нормативы затрат труда и заработной платы используются в расчетах для определения численности работающих, производительности труда, себестоимости продукции, фонда заработной платы (оплаты труда) и других показателей.

Тарифная система организации оплаты труда представляет собой совокупность норм, обеспечивающих дифференциацию размеров оплаты труда в зависимости от его квалификации, сложности, интенсивности, условий, характера. Тарифная

система оплаты труда включает в себя: тарифную ставку (оклад), определяющую размер оплаты труда в час или за день; тарифную сетку, показывающую соотношение в оплате труда между различными разрядами работ и рабочих (квалификациями); тарифные коэффициенты.

Тарифный разряд — величина, отражающая сложность труда и уровень квалификации работника, он присваивается каждой производственной операции, каждой работе. *Квалификационный разряд* — величина, отражающая уровень профессиональной подготовки работника. *Тарификация работы* — отнесение видов труда к тарифным разрядам или квалификационным категориям в зависимости от его сложности. Тарификация работ и присвоение тарифных разрядов (разрядов оплаты) работникам производится на основе тарифно-квалификационных справочников. *Тарифно-квалификационные справочники* работ и профессий рабочих составлены для каждой отрасли промышленности и содержат подробные характеристики основных видов работ с указанием требований, предъявляемых к квалификации работника. С помощью тарифно-квалификационных справочников можно определить разряд работы и рабочих в соответствии с тарифной сеткой. Справочники и порядок их применения утверждаются в порядке, устанавливаемом Правительством РФ.

Формы и системы оплаты труда работников предприятий, премии, надбавки, а также другие виды доходов устанавливаются предприятием самостоятельно. Вопросы оплаты труда регулируются с помощью трудовых договоров.

Конституция РФ гарантирует вознаграждение за труд без какой бы то ни было дискриминации и не ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, а предприятие обеспечивает гарантированный законом минимальный размер оплаты труда. Месячная заработная плата работника, отработавшего за этот период норму рабочего времени и выполнившего нормы труда (трудовые обязанности), не может быть ниже минимального размера оплаты труда (ст. 133 ТК РФ). С 1 мая 2006 г. минимальный размер оплаты труда составляет 1100 руб. в месяц.

Труд работников оплачивается повременно, сдельно или по иным системам оплаты труда. Оплата может производиться за индивидуальные и коллективные результаты работы.

Для усиления материальной заинтересованности работников в выполнении планов и договорных обязательств, повышении эффективности производства и качества работы могут вводиться системы премирования, вознаграждения по итогам работы за год, другие формы материального поощрения.

Фонд оплаты труда. К элементам организации оплаты труда относят и формирование фонда оплаты труда (фонда заработной платы), который является основным источником выплат заработной платы всем категориям работающих. По своей структуре фонд заработной платы является довольно сложной составляющей издержек, которая включает все денежные выплаты работникам предприятия по тарифным ставкам и сдельным расценкам, оклады, премии (без учета выплачиваемых из фонда материального поощрения), доплаты и все виды надбавок (схема 10.2.4).

Фонд заработной платы должен быть обоснованным и достаточным для нормального функционирования предприятия. Излишек фонда оплаты труда ложит-

Фонд оплаты труда

Оплата за отработанное время
(в денежной и натуральной форме)

- зарплата по тарифным ставкам и окладам
- зарплата по сдельным расценкам, в процентах от выручки от продажи продукции, в долях от прибыли
- премии и вознаграждения, имеющие систематический характер, независимо от источника выплаты
- стимулирующие доплаты и надбавки к тарифным ставкам и окладам
- компенсационные выплаты, связанные с режимом работы и условиями труда и т. д.
- оплата труда лиц, принятых на работу по совместительству
- оплата труда работников неспособного состава

Оплата за неотработанное время
(в денежной и натуральной форме)

- оплата ежегодных и дополнительных отпусков
- оплата учебных отпусков
- оплата льготных часов подростков
- оплата за период повышения квалификации, переподготовки или обучения вторым профессиям
- оплата простоев не по вине работника
- оплата, сохраняемая по месту основной работы за работниками, выполняющими государственные и общественные обязанности
- оплата дней невыхода по болезни за счет средств организаций (кроме пособий по временной нетрудоспособности)
- оплата за время вынужденного прогула и т. д.

Единовременные поощрительные и другие выплаты

- разовые премии независимо от источников выплаты
- вознаграждение по итогам работы за год
- годовое вознаграждение за выслугу лет
- материальная помощь, предоставляемая всем или большинству работников
- денежная компенсация за неиспользованный отпуск
- дополнительные выплаты при предоставлении ежегодного отпуска
- стоимость бесплатно выдаваемых работникам в качестве поощрения акций
- другие единовременные поощрительные выплаты, включая стоимость подарков

Выплаты на питание, жилье, топливо
(имеющие регулярный характер)

- стоимость бесплатно предоставленных питания и продуктов (в соответствии с законодательством)
- средства на возмещение расходов по оплате жилья и коммунальных услуг
- стоимость бесплатно предоставленного работникам топлива
- стоимость бесплатно предоставленных жилья и коммунальных услуг (в соответствии с законодательством)
- оплата питания работников (сверх установленной законодательством), в том числе в столовых, буфетах, по талонам

Схема 10.2.4. Фонд оплаты труда

ся на себестоимость продукции, сокращает прибыль, снижает рентабельность. В то же время недостаток фонда, особенно в период инфляции, вызывает относительное снижение заработной платы и может привести к увеличению текучести кадров, дестабилизации коллектива и даже к социальным конфликтам, вплоть до забастовок.

Плановая величина фонда оплаты труда (ФОТ) может быть определена различными способами.

Метод прямого счета:

$$\text{ФОТ} = \text{Ч}_{\text{сп}} \times \text{З}_{\text{пл}}(\text{ср}),$$

где $\text{Ч}_{\text{сп}}$ — среднесписочная плановая численность работающих; $\text{З}_{\text{пл}}(\text{ср})$ — средняя заработная плата одного работающего в плановом периоде с доплатами и начислениями.

С помощью метода прямого счета общий фонд оплаты труда может быть рассчитан как исходя из численности работающих и их заработной платы в целом по предприятию, так и по категориям и отдельным группам работников.

Нормативный метод:

$$\Phi OT = Q \times H_{\text{нп}}$$

где Q — общий объем выпускаемой продукции в плановом периоде; $H_{\text{нп}}$ — норматив заработной платы на 1 руб. выпускаемой продукции.

При обосновании норматива заработной платы на 1 руб. выпускаемой продукции предприятие должно учитывать планируемое изменение производительности труда, ожидаемый уровень инфляции и планируемое изменение реальной заработной платы работников. В современных условиях предприятие вправе выбирать вид, систему оплаты труда, условия премирования, но в пределах заработанных на эти цели средств и с соблюдением установленного в отрасли соотношения между квалифицированным и неквалифицированным трудом по одной профессии (специальности).

Заработную плату подразделяют на основную и дополнительную.

Под *основной оплатой труда* принято понимать ту часть заработка работника, которая соответствует оплате по тарифным ставкам (окладам) за конкретный рабочий период. Это относительно постоянная часть заработной платы: выплаты за отработанное время при повременной оплате, за количество и качество выполненных работ при сдельной оплате.

К *дополнительной оплате* принято относить поощрительные выплаты — ту часть системы оплаты, которая нацеливает работника на достижение показателей, расширяющих или выходящих за круг обязанностей, предусмотренных основной нормой труда.

10.3. Формы и системы оплаты труда

Основными формами оплаты труда являются повременная и сдельная (схема 10.3.1).

Повременная форма оплаты труда

Повременная — форма заработной платы, при которой заработная плата зависит от количества затраченного времени (фактически отработанного) с учетом квалификации работника и условий труда.

При повременной оплате работникам устанавливаются нормированные задания. Для выполнения отдельных функций и объемов работ могут быть установлены нормы обслуживания или нормы численности работников.

Различают простую повременную систему оплаты труда и повременно-премиальную:

- *простая повременная* — оплата производится за определенное количество отработанного времени независимо от количества выполненных работ;
- *повременно-премиальная* — оплата отработанного времени по тарифу и премии за качество работы.

На основании личной карточки работника (форма № Т-2), в которой указывается размер тарифной ставки или оклада, размер надбавки к зарплате (в процентах или сумме), а также на основании данных первичных документов по учету фактически проработанного времени формы № Т-12 «Табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда» и формы № Т-13 «Табель учета рабочего времени» производится начисление заработной платы:



Схема 10.3.1. Формы и системы оплаты труда

- в расчетно-платежной ведомости (форма № Т-49);
- в расчетной ведомости (форма № Т-51);
- в платежной ведомости (форма № Т-53).

Для расчета заработка при повременной оплате труда достаточно знать количество фактически отработанного времени и тарифную ставку. Поэтому табель учета использования рабочего времени является основным документом для начисления заработной платы.

Зарботок работника определяют умножением часовой или дневной тарифной ставки его разряда на количество отработанных им часов или дней:

$$Z_{пл} = S \times t,$$

где S — часовая (дневная) тарифная ставка; t — фактически отработанное время.

Пример. Работнику установлена часовая тарифная ставка 75 руб. В соответствии с табелем учета использования рабочего времени за отчетный месяц отработано 160 ч. Норма рабочего времени в отчетном месяце составляет 168 ч, но часовая тарифная ставка распространяется только на отработанное количество часов.

Расчет заработной платы:

$$75 \text{ руб.} \times 160 \text{ ч} = 12\,000 \text{ руб.}$$

Зарботок других категорий работников определяют следующим образом:

- если работники отработали все рабочие дни месяца, то в оплату им ставят установленные оклады.

Пример. Бухгалтеру на предприятии был установлен оклад в размере 15 000 руб., в соответствии с табелем учета использования рабочего времени отчетный месяц отработан полностью. Таким образом, начисленная заработная плата составляет 15 000 руб.

— если же они отработали неполное число рабочих дней, то заработок определяют делением установленной ставки на календарное количество дней и умножением полученного числа на количество фактически отработанных дней.

Пример. Работнику на предприятии установлен оклад в размере 14 000 руб., в соответствии с табелем учета использования рабочего времени из 20 рабочих дней отработано 17 рабочих дней (три дня — отпуск без сохранения заработной платы).

Расчет заработной платы:

14 000 руб. : 20 дней × 17 дней = 11 900 руб.

Простая повременная система оплаты труда недостаточно обеспечивает непосредственную связь между конечными результатами труда работника и его заработной платой. Поэтому широко распространена *повременно-премиальная система оплаты труда*, при которой учитывается не только количество, но и качество труда, при этом усиливаются ответственность и личная материальная заинтересованность в результатах работы. Премиирование в этом случае является способом дополнительного материального вознаграждения работника за результаты труда и может производиться за ликвидацию простоев оборудования и простоев рабочих, экономию времени, безаварийную работу машин, оборудования, экономию материалов.

Круг лиц, подлежащих премированию, его показатели и условия, размеры премий предусматриваются в положениях о премировании, устанавливаемых работодателями с учетом мнения представительного органа работников. При выполнении работником показателей и условий премирования у него возникает право требовать выплату премии, у организации — обязанность уплатить эту премию. Именно такие премии являются составной частью повременно-премиальной и сдельно-премиальной системы оплаты труда.

Премии могут начисляться рабочим-повременщикам как за личные, так и за коллективные показатели результатов работы цехов и предприятия. Размер премии устанавливается по предприятию или цеху, а сумма рассчитывается исходя из фактического повременного заработка с включением ее в себестоимость продукции. Как правило, такие премии устанавливаются в процентном отношении к основному заработку (окладу, тарифной ставке).

При повременно-премиальной системе заработная плата работника ($Z_{пл}$) может быть определена по следующей формуле:

$$Z_{пл} = S \times t \times ((P + K + L)/100),$$

где S — часовая (дневная) тарифная ставка; t — фактически отработанное время; P — размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей и условий премирования; K — размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования, %; L — процент перевыполнения установленных показателей и условий премирования.

Пример. Продавец с месячным окладом 13 000 руб. в соответствии с табелем учета использования рабочего времени из 20 рабочих дней отработал 17 дней. Положением

о премировании предусмотрена выплата ежемесячной премии в размере 25% от оклада.

Расчет заработной платы:

13 000 руб. : 20 дней × 17 дней = 11 050 руб. (повременная оплата труда);

11 050 руб. × 25 : 100 = 2762 руб. 50 коп. (премия);

11 050 руб. + 2762 руб. 50 коп. = 13 812 руб. 50 коп. (повременно-премиальная оплата труда).

Специалисты и другие работники, относящиеся к служащим, получают заработную плату по установленным месячным должностным окладам и в зависимости от отработанного количества дней в отчетном месяце. Премирование производится за производственные показатели работы предприятия согласно установленной системе премирования с включением их сумм в себестоимость продукции.

Пример. Товаровед с должностным окладом 15 000 руб. в соответствии с табелём учета использования рабочего времени из 20 рабочих дней отработал 20 дней. Положением о премировании предусмотрена выплата ежемесячной премии в размере 40% от оклада.

Расчет заработной платы:

15 000 руб. : 20 дней × 20 дней = 15 000 руб. (повременная оплата труда);

15 000 руб. × 40 : 100 = 6000 руб. (премия);

15 000 руб. + 6000 руб. = 21 000 руб. (повременно-премиальная оплата труда).

Сдельная форма оплаты труда

При *сдельной* форме оплаты труда заработок зависит от количества произведенных единиц продукции с учетом их качества, сложности и условий труда.

Расценки при этой форме оплаты определяются исходя из установленных разрядов работы, тарифных ставок (окладов) и норм выработки (норм времени).

Сдельная расценка определяется путем деления часовой (дневной) тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на часовую (дневную) норму выработки:

$$\text{Сдельная расценка} = \frac{\text{Часовая (дневная) тарифная ставка, соответствующая разряду выполняемой работы}}{\text{Часовая (дневная) норма выработки}}.$$

Сдельная расценка может быть определена также путем умножения часовой, или дневной тарифной ставки, соответствующей разряду выполняемой работы, на установленную норму времени в часах или днях:

$$\text{Сдельная расценка} = \frac{\text{Часовая (дневная) тарифная ставка, соответствующая разряду выполняемой работы}}{\times} \text{Норма времени, установленная в часах или днях.}$$

При *прямой сдельной* оплате труда заработная плата рабочих повышается в прямой зависимости от количества выработанных ими изделий и выполненных работ исходя из твердых сдельных расценок, установленных с учетом необходимой квалификации.

При *прямой индивидуальной сдельной системе* заработной платы заработок рабочему ($Z_{нл}$) может быть определен по следующей формуле:

$$Z_{нл} = \sum R_n \times G_n,$$

где R_n — расценка на n -й вид продукции или работы; G_n — количество обработанных изделий n -го вида.

При *прямой коллективной сдельной системе* заработок рабочих может быть определен с использованием коллективной сдельной расценки и общего объема произведенной продукции (выполненной работы) бригады в целом.

Пример 1. Работнику-сдельщику установлена часовая тарифная ставка 120 руб. Норма выработки — 3 изд. в 1 ч. Расценка за единицу продукции — 40 руб. (120 руб. : 3 изд.). Работник в соответствии с документом о выработке изготовил за месяц 480 изд.

Расчет заработной платы:

$$40 \text{ руб.} \times 480 \text{ изд.} = 19\,200 \text{ руб.}$$

Пример 2. Работнику-сдельщику установлена часовая тарифная ставка 150 руб. Норма времени на изготовление единицы продукции — 1 ч. Расценка за единицу продукции — 150 руб. (150 руб. : 1 ч). Работник в соответствии с документом о выработке изготовил за месяц 170 изд.

Расчет заработной платы:

$$150 \text{ руб.} \times 170 \text{ изд.} = 25\,500 \text{ руб.}$$

Пример 3. Бригада, состоящая из трех человек, выполнила в соответствии с договором объем работ по наряду. На выполнение задания было затрачено 360 ч. Сумма оплаты за выполненный объем работ составила 72 000 руб.

Члены бригады имеют различные часовые тарифные ставки, соответствующие уровню квалификации, и каждым отработано неодинаковое количество часов:

Ф. И. О.	Часовая тарифная ставка, руб.	Отработано, ч
Мискин А. А.	110	100
Кружкин Б. Б.	100	120
Ложкин В. В.	90	140

Расчет заработной платы:

1. Определим тарифный заработок членов бригады:

$$\text{Мискин А. А.} - 110 \times 100 = 11\,000 \text{ руб.};$$

$$\text{Кружкин Б. Б.} - 100 \times 120 = 12\,000 \text{ руб.};$$

$$\text{Ложкин В. В.} - 90 \times 140 = 12\,600 \text{ руб.}$$

Общая сумма тарифного заработка членов бригады составила 35 600 руб.

2. Определим коэффициент распределения фактического заработка:

$$\frac{72\,000 \text{ руб. (сдельный заработок)}}{35\,600 \text{ руб. (тарифный заработок)}} = 2,0225.$$

3. Определяем фактический заработок членов бригады:

Ф. И. О.	Зарплата по тарифу, руб.	Коэффициент распределения	Фактический заработок, руб.
Мискин А. А.	11 000	2,0225	22 247
Кружкин Б. Б.	12 000	2,0225	24 270
Ложкин В. В.	12 600	2,0225	25 483
Итого	35 600		72 000

Сдельно-премиальная оплата труда предусматривает премирование за перевыполнение норм выработки и конкретные показатели их производственной деятельности (отсутствие брака, рекламации и т. п.). При исчислении оплаты труда в соответствии с премиальной системой, принятой на предприятии, все премии, предусмотренные Положением о премировании, будут являться составной частью фактического заработка работника. Размер премии, как правило, устанавливается в процентном отношении к заработной плате.

Зарботок рабочего или бригады рабочих при сдельно-премиальной системе может быть определен по следующей формуле:

$$З_{н.} = \Sigma R_n \times G_n \times (1 + (P + K + L)/100),$$

где R_n — расценка на n -й вид продукции или работы; G_n — количество обработанных изделий n -го вида; P — размер премии в процентах к тарифной ставке за выполнение установленных показателей премирования; K — размер премии за каждый процент перевыполнения установленных показателей премирования, %; L — процент перевыполнения установленных показателей премирования.

Пример. Рабочий-сдельщик выполнил норму выработки на 110%. Зарботная плата по сдельным расценкам составила 24 000 руб. В соответствии с Положением о премировании за перевыполнение нормы выработки работнику выплачивается премия в размере 10% от суммы заработка.

Расчет заработной платы:

$$24\,000 \text{ руб.} \times 10 : 100 = 2400 \text{ руб. (премия);}$$

$$24\,000 \text{ руб.} + 2400 \text{ руб.} = 26\,400 \text{ руб. (начислено с учетом премии).}$$

Сдельно-прогрессивная система оплаты труда предусматривает оплату выработанной продукции в пределах установленных норм по прямым (неизменным) расценкам, а изделия сверх нормы оплачиваются по повышенным расценкам согласно установленной шкале (по прогрессивно нарастающим расценкам), но не выше двойной сдельной расценки.

Пример. Рабочий-сдельщик выполнил норму выработки на 110%. Зарботная плата по прямым сдельным расценкам составила 24 000 руб. В соответствии с договором оплата изделий, произведенных сверх 100% (нормы), производится в 1,5-кратном размере к сдельным расценкам.

Расчет заработной платы:

$$\frac{24\,000 \text{ руб.} \times (110\% - 100\%)}{100\%} \times 1,5 = 3600 \text{ руб.}$$

(начислено за изделия, произведенные сверх нормы);

$$24\,000 \text{ руб.} + 3600 \text{ руб.} = 27\,600 \text{ руб. (начислено всего).}$$

Как сдельная, так и премиальная оплата труда может применяться как индивидуально, так и коллективно, когда в процессе работы необходимы совмещение профессий и взаимосвязь исполнителей.

Зарботная плата работникам моложе 18 лет при сокращенной продолжительности ежедневной работы выплачивается в таком же размере, как работникам соответствующих категорий при полной продолжительности ежедневной работы.

Бестарифная система оплаты труда. В коллективном договоре может быть установлена бестарифная оплата труда. Бестарифный (распределительный) ва-

риант выступает в противоположность тарифному варианту организации оплаты труда.

Бестарифная система оплаты труда ставит заработок работника в полную зависимость от конечных результатов работы коллектива и представляет собой его долю в заработанном всем коллективом фонде оплаты труда. При этой системе не устанавливается твердого оклада или тарифной ставки, а как правило, эта доля определяется на основе присвоенного работнику коэффициента, который определяет уровень его трудового участия. Применяются два варианта бестарифной системы оплаты труда.

Первый вариант основан на применении двух коэффициентов — коэффициента квалификационного уровня и коэффициента трудового участия.

Коэффициент квалификационного уровня (ККУ) отражает уровень сложности труда, выполняемого работником, его принадлежность к той или иной квалификационно-должностной группе. Например, неквалифицированным работникам устанавливается коэффициент 1,0; специалистам и рабочим — 1,3; специалистам III категории и квалифицированным рабочим — 1,7 и т. д.

Коэффициент трудового участия (КТУ) — это показатель личного вклада работника в общие результаты труда, представляющий собой обобщенную количественную оценку трудового вклада каждого члена бригады в зависимости от индивидуальной производительности труда и качества работы. Шкала с конкретными размерами КТУ устанавливается руководителем производственного подразделения по согласованию с комитетом профсоюза.

Второй вариант бестарифной системы использует один сводный коэффициент распределения вместо двух. При его расчете учитываются как факторы квалификационного уровня работника, так и факторы результативности его работы и отношения к труду.

Показатели, учитываемые при определении КТУ, могут увеличивать или уменьшать фактический заработок работника. Так, показателями, повышающими размер КТУ, могут быть: участие в выполнении более сложных и ответственных работ, перевыполнение установленного производственного задания, экономия материальных ресурсов, совмещение профессий, увеличение зон обслуживания и подмена отсутствующего рабочего, помощь в работе другим членам бригады, соблюдение трудовой и производственной дисциплины и т. п. К показателям, понижающим значение КТУ, относятся: нарушения трудовой дисциплины, несоблюдение техники безопасности, невыполнение указаний мастера, бригадира, перерасход материальных ресурсов и т. д.

Расчет заработной платы производится следующим образом. Коллективный заработок делится на сумму коэффициентов всех работников. Так определяется «стоимость» единицы значения коэффициента. Затем эта базовая величина умножается на коэффициент (коэффициенты — если применяется первый вариант) каждого работника. При этом учитывается количество отработанного времени.

Индивидуальная заработная плата конкретного работника (q) равна

$$З_{нл(q)} = \frac{ФОТ \times ККУ_q \times КТУ_q \times t(q)}{\sum_{q=1}^m ККУ_q \times КТУ_q \times t_q},$$

где ΦOT — фонд оплаты труда коллектива, распределяемый между работниками; KKU_q — коэффициент квалификационного уровня, присвоенный работнику трудовым коллективом (баллы, доли, единицы); KTY_q — коэффициент трудового участия в текущих результатах работы конкретного работника (q); $t(q)$ — количество рабочего времени, отработанного работником (q); m — число работников, участвующих в распределении оплаты труда.

К полученной величине расчетного заработка прибавляются индивидуальные доплаты, которые имеют компенсационный характер.

Применение бестарифной системы целесообразно лишь в тех случаях, когда есть реальная возможность учесть в общих результатах труда вклад каждого работника. При этом необходимы ответственность и добросовестное отношение к труду каждого члена коллектива. Поэтому бестарифная система, как правило, применяется на малых предприятиях, в обществах с ограниченной ответственностью и других подобных организациях.

Пример. Бригаде из трех человек установлен фонд заработной платы в размере 80 000 руб. Коэффициент трудового участия составляет:

Ф. И. О.	Коэффициент трудового участия	Расчет заработной платы
Мискин А. А.	1,5	$80\,000 : 4,0 \times 1,5 = 30\,000$
Кружкин Б. Б.	1,3	$80\,000 : 4,0 \times 1,3 = 26\,000$
Ложкин В. В.	1,2	$80\,000 : 4,0 \times 1,2 = 24\,000$
Итого	4,0	80 000

В практической деятельности организаций, применяющих бестарифную систему оплаты труда, часто возникают вопросы, особенно при применении гарантийных статей ТК РФ (оплата труда при изготовлении продукции, оказавшейся браком не по вине работника, оплата времени простоя), поскольку размер гарантийных выплат увязывается со ставкой (окладом). В силу этого применяются смешанные системы, сочетающие в себе элементы тарифной и бестарифной систем оплаты труда.

К числу бестарифных следует отнести и контрактную систему оплаты, когда работодатель, нанимая работника, договаривается с ним о конкретной сумме оплаты за определенную работу.

Смешанные системы оплаты труда

Помимо тарифных и бестарифных систем в качестве новых форм можно выделить смешанные системы, а в их числе — прежде всего комиссионную форму оплаты труда и так называемый дилерский механизм. Смешанными эти системы называют по той причине, что они имеют признаки одновременно тарифных и бестарифных форм оплаты труда.

Комиссионная форма предполагает оплату действий работника по заключению какой-либо сделки (договора) от лица предприятия в комиссионных процентах от суммарного размера этой сделки. Такой метод применяется, например, для работников подразделений сбыта, внешнеэкономической службы, рекламных агентов и т. п.

Система оплаты труда, базирующаяся на комиссионной основе, — это форма оплаты труда по конечному результату. Размер зарплаты устанавливается в виде

фиксированного процента от дохода, получаемого предприятием от реализации продукции (работ, услуг). Оплата труда, связанная с результатами деятельности работника, имеет ряд разновидностей.

Комиссионные могут устанавливаться в виде фиксированного процента:

- от дохода, полученного от реализации продукции, произведенной работником;
- от суммы реализованного работником объема продукции;
- от количества реализованного работником определенного вида продукции;
- от суммы платежей, перечисленных клиентами за оказанные работником услуги по ремонту, техническому, консультационному и другим видам обслуживания, и т. п.

Пример 1. По трудовому договору труд работника оплачивается в размере 15% от дохода, полученного от реализованной им продукции.

Доход от реализации продукции за месяц составил 200 000 руб.

Сумма начисленной заработной платы:

$$200\,000 \times 15\% = 30\,000 \text{ руб.}$$

Пример 2. Заработок работника, занимающегося продажей алкогольной продукции, составляет 4% от реализованного объема. В течение месяца работником реализовано продукции на сумму 800 000 руб.

Размер его заработка за месяц составит

$$800\,000 \text{ руб.} \times 4\% = 32\,000 \text{ руб.}$$

Дилерский механизм предусматривает закупку работником части продукции предприятия за свой счет с последующей ее реализацией собственными силами. *Дилер* (англ. *dealer*) — лицо или фирма, выступающая посредником в торговых сделках купли-продажи товаров, ценных бумаг и валюты.

В данном случае дилер — предприниматель, торгующий в розницу продукцией, которую он закупил оптом, и получающий вознаграждение за счет разницы в стоимости товаров. Этот механизм можно представить как выплату заработной платы авансом в виде натуре с последующим перерасчетом.

По соглашению между предприятием и работником товар может быть получен без предварительной оплаты, а расчет производится после реализации продукции по заранее предусмотренной цене.

При заключении трудового договора оплата труда относится к существенным условиям, поэтому ставки, коэффициенты, проценты, устанавливаемые к заработной плате, должны быть оговорены в трудовом соглашении.

Оплата труда на основе должностных окладов

Оплата труда руководителей, специалистов и служащих производится, как правило, *на основе должностных окладов*. Должностной оклад — абсолютный размер заработной платы, устанавливаемый в соответствии с занимаемой должностью.

Труд руководителей может оцениваться по результатам работы всего коллектива, по степени возложенных на них функций, достигнутому уровню организации труда. Труд специалистов и служащих оценивается, как правило, исходя из объема, полноты, качества и своевременности выполнения должностных обязанностей. Условия о размере должностного оклада или ином виде оплаты труда от-

носятся к числу существенных условий труда и устанавливаются индивидуально по соглашению сторон при заключении трудового договора. При этом размеры окладов для специалистов и служащих организации устанавливают без соблюдения средних окладов по штатному расписанию и без учета соотношений численности работников различных категорий. В соответствии с должностью и квалификацией работника может быть установлен порядок оплаты труда в процентах от выручки, в долях от прибыли и другие формы.

Надбавки к должностному окладу устанавливаются за сложность, напряженность, высокие достижения в труде, специальный режим работы. Сложность и напряженность выполняемой работы заключаются в комплексном характере и важности решаемых вопросов, в работе по нескольким направлениям, совмещении одновременно ряда функций, значительном объеме выполняемых поручений руководителя. Высокие достижения в труде заключаются в новизне и эффективности предложенных решений, степени творческого участия в работе, высоком коэффициенте исполнительской дисциплины. Специальный режим работы заключается в ненормированности рабочего времени, привлечении работника к выполнению служебных обязанностей в выходные и праздничные дни.

Для оплаты труда руководителей и специалистов применяется также *система «плавающих» окладов*, которая основана на ежемесячном определении размера должностного оклада работника (при условии выполнения производственного задания) в зависимости от результатов труда на участке их работы (роста или снижения производительности труда, повышения или снижения качества продукции (работ, услуг), выполнения или невыполнения норм труда и др.).

Пример. Руководителю отдела установлен должностной оклад 25 000 руб. План по выпуску продукции на его участке выполнен на 100%. За каждый процент повышения производительности труда оклад увеличивается также на 1%. Допустим, производительность труда составила 105%. Тогда руководитель отдела дополнительно должен получить 1250 руб. ($25\,000 \times 5\%$) и его оклад составит

$25\,000 + 1250 = 26\,250$ руб.

Система премирования

Система премирования должна убедить работника в том, что в организации существует четкая связь между активностью работника, результатами его деятельности и поощрениями, которые он получает.

Премирование — дополнительное материальное вознаграждение работникам за результаты труда.

При разработке положений о материальном стимулировании следует четко представлять группы поощрительных систем, имея в виду их целевое назначение, определяющее форму и содержание механизма взаимосвязи поощрительной оплаты с основным заработком. В связи с этим можно выделить следующие группы поощрительных систем:

- текущие премии за производственные результаты;
- надбавки к тарифным ставкам и окладам (за профессиональное мастерство, совмещение профессий, расширение зон обслуживания и т. д.);
- единовременные премии и вознаграждения (по итогам работы за год, за выполнение особо важных заданий, за образцовое выполнение трудовых обя-

занных, продолжительную и безупречную работу, новаторство в труде и за другие достижения в работе).

Поскольку в современных условиях на предприятии существенно возрастает значение прибыли, в положении о премировании возможно предусмотреть повышение или снижение размеров премий, начисленных специалистам и служащим, при увеличении (снижении) прибыли, остающейся в распоряжении предприятия. При этом целесообразно учитывать непосредственные результаты деятельности соответствующих подразделений, тех участков производства, где трудятся эти работники.

В последнее время многие зарубежные компании при построении системы оплаты труда ориентируются на фактическую квалификацию работника (не по наличию диплома, а по уровню выполняемой работы). На таких предприятиях работники получают фиксированное жалование за квалификацию, а не за число человеко-часов, проведенных на рабочем месте. При этом под фактической квалификацией понимается способность работника не только выполнять свои непосредственные обязанности, но и участвовать в решении производственных проблем, разбираться в любом аспекте хозяйственной деятельности предприятия.

10.4. Доплаты и надбавки

Важную роль в материальном стимулировании труда играют доплаты и надбавки к заработной плате.

Доплата к заработной плате — это денежная выплата компенсирующего характера, связанная с режимом работы и условиями труда, которая выплачивается работникам сверх тарифной ставки (оклада) с учетом интенсивности и условий труда. *Надбавка к заработной плате* — это денежная выплата сверх заработной платы, которая имеет своей целью стимулировать работников к повышению квалификации, профессионального мастерства, а также к длительному выполнению трудовых обязанностей в определенной местности или в определенной сфере деятельности (неблагоприятные климатические условия, вредность производства и т. д.) (схема 10.4.1).

При выполнении работ в условиях труда, отклоняющихся от нормальных, работнику производятся соответствующие доплаты, предусмотренные коллективным или трудовым договором. При этом размеры доплат не могут быть ниже установленных Трудовым кодексом, законами и иными нормативными правовыми актами и соглашениями.

Статья 149 ТК РФ закрепляет обязанность работодателя производить повышенную оплату за труд в условиях, отклоняющихся от нормальных, при работе в ночное и сверхурочное время, в праздничные дни и др.

Доплата за работу в ночное время

Ночным считается время с 22 ч до 6 ч утра. Оно фиксируется в табелях учета рабочего времени итоговым количеством за месяц. Час ночной работы оплачивается в повышенном размере, предусмотренном коллективным договором организации, но не ниже размеров, установленных законодательством.



Схема 10.4.1. Доплаты и надбавки

Пример 1. В соответствии с коллективным договором предприятия доплата за работу в ночное время определена в размере 30% тарифной ставки рабочего-повременщика. Работник, которому установлен месячный оклад в размере 14 000 руб., отработал в мае в ночное время 7 ч при норме рабочего времени 160 ч.

Оплата по тарифу за полностью отработанное время составляет 4000 руб.

Доплата за работу в ночное время составляет:

$14\,000 \text{ руб.} : 160 \text{ ч} = 87,50 \text{ руб.}$ (часовая тарифная ставка);

$87,50 \text{ руб.} \times 30 : 100 = 26,25 \text{ руб.}$ (доплата за 1 ч работы в ночное время);

$26,25 \text{ руб.} \times 7 \text{ ч} = 183,25 \text{ руб.}$ (доплата за работу в ночное время).

Всего заработная плата работника составила

$14\,000 \text{ руб.} + 183,25 \text{ руб.} = 14\,183,25 \text{ руб.}$

Пример 2. В соответствии с коллективным договором предприятия за работу в ночное время положена доплата в размере 40% часовой тарифной ставки. Работник, которому установлена часовая тарифная ставка 80 руб., отработал в мае 160 ч, в том числе 9 ночных смен по 7 ч (63 ч)

Расчет заработной платы:

Оплата по тарифу за полностью отработанное время составляет

$80 \text{ руб.} \times 160 \text{ ч} = 12\,800 \text{ руб.}$

Доплата за работу в ночное время составляет

$80 \text{ руб.} \times 40 : 100 = 32 \text{ руб.}$ (доплата за 1 ч работы в ночное время);

$32 \text{ руб.} \times 63 \text{ ч} = 2016 \text{ руб.}$ (доплата за работу в ночное время).

Всего заработная плата работника составила

$12\,800 \text{ руб.} + 2016 \text{ руб.} = 14\,816 \text{ руб.}$

Оплата труда за работу в сверхурочное время

Сверхурочная работа — работа, выполняемая работником по инициативе работодателя за пределами установленной для работника ежедневной продолжительности рабочего времени (смены). Работодатель обязан вести точный учет сверхурочных работ, выполненных каждым работником, так как сверхурочные работы не должны превышать для каждого работника 4 ч в течение двух дней подряд и 120 ч в год (ст. 99 ТК РФ).

Статьей 152 ТК РФ определен минимальный размер оплаты сверхурочной работы:

- за первые 2 ч работы — не менее чем в полуторном размере;
- за последующие часы — не менее чем в двойном размере.

Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно.

Пример. В мае в связи с производственной необходимостью работник отработал сверхурочно 2 дня по 4 ч. Общее количество отработанных часов составило 168 ч при норме рабочего времени 160 ч. Месячный оклад рабочего — 14 000 руб.

Расчет заработной платы:

14 000 руб. — оплата за полностью отработанное время;

$14\,000 \text{ руб.} : 160 \text{ ч} = 87,50 \text{ руб.}$ (часовая тарифная ставка работника).

Оплата за первые два часа сверхурочных работ производится в полуторном размере:

$87,50 \text{ руб.} \times 1,5 \times 4 \text{ ч} = 525 \text{ руб.}$ (оплата за первые 2 ч работы в течение 2 дней);

$87,50 \text{ руб.} \times 2 \times 4 \text{ ч} = 700 \text{ руб.}$ (оплата за последующие часы в течение 2 дней).

Заработная плата за май месяц составила

$14\,000 \text{ руб.} + 525 \text{ руб.} + 700 \text{ руб.} = 15\,225 \text{ руб.}$

Учет работающих сверхурочно оформляется табелем учета использования рабочего времени и справкой-расчетом бухгалтерии.

Оплата работы в выходные и нерабочие праздничные дни

В выходные и нерабочие праздничные дни допускаются работы, приостановка которых невозможна по производственно-техническим условиям (непрерывно действующие предприятия, учреждения, организации), работы, вызываемые необходимостью обслуживания населения, а также неотложные ремонтные и погрузочно-разгрузочные работы.

Нерабочими праздничными днями в Российской Федерации являются:

1, 2, 3, 4 и 5 января — новогодние каникулы;

7 января — Рождество Христово;

23 февраля — День защитника Отечества;

8 марта — Международный женский день;

1 мая — День Весны и Труда;

9 мая — День Победы;

12 июня — День России;

4 ноября — День народного единства.

При совпадении выходного и нерабочего праздничного дней выходной день переносится на следующий после праздничного рабочий день (ст. 112 ТК РФ).

Работа в выходной и нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере:

- сдельщикам — не менее чем по двойным сдельным расценкам;
- работникам, труд которых оплачивается по дневным и часовым ставкам, — в размере не менее двойной дневной или часовой ставки;
- работникам, получающим месячный оклад, — в размере не менее одинарной дневной или часовой ставки сверх оклада, если работа в выходной и нерабочий праздничный день производилась в пределах месячной нормы рабочего времени, и в размере не менее двойной часовой или дневной ставки сверх оклада, если работа производилась сверх месячной нормы.

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в нерабочий праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит (ст. 153 ТК РФ).

Пример 1. В связи с производственной необходимостью работник, которому установлен месячный оклад в размере 16 000 руб., отработал в праздничный день 1 мая 7 ч. Норма рабочего времени в мае составила 160 ч. Общее количество отработанных часов составило 167.

Расчет заработной платы:

Оплата за полностью отработанное время — 16 000 руб.

Оплата за работу в праздничный день составила

$16\,000 \text{ руб.} : 160 \text{ ч} = 100 \text{ руб.}$ (часовая тарифная ставка работника);

$100 \text{ руб.} \times 2 \times 7 \text{ ч} = 1400 \text{ руб.}$

Заработная плата за май составила

$16\,000 \text{ руб.} + 1400 \text{ руб.} = 17\,400 \text{ руб.}$

Пример 2. Оклад товароведа составляет 15 000 руб., по производственной необходимости он отработал два выходных дня. Количество рабочих дней в месяце по графику пятидневной рабочей недели — 20. Отгул не предоставлялся.

Расчет заработной платы:

Оплата за полностью отработанное время — 15 000 руб.

Оплата за работу в выходные дни составила:

$15\,000 \text{ руб.} : 20 \text{ дней} = 750 \text{ руб.}$ (дневная тарифная ставка работника);

$750 \text{ руб.} \times 2 \times 2 \text{ дня} = 3000 \text{ руб.}$ (доплата за работу в выходные дни).

Заработная плата за месяц составила

$15\,000 \text{ руб.} + 3000 \text{ руб.} = 18\,000 \text{ руб.}$

Доплаты за совмещение профессий и выполнение обязанностей временно отсутствующих работников

Наряду с работой, определенной трудовым договором, работнику с его письменного согласия может быть поручено выполнение в течение установленной продолжительности рабочего дня (смены) дополнительной работы. Поручаемая работнику дополнительная работа по другой профессии (должности) может осуществляться

путем совмещения профессий (должностей) либо путем расширения зон обслуживания, увеличения объема работ.

Совмещение профессий (должностей) — это выполнение в пределах рабочего дня наряду со своей основной работой дополнительной работы по другой профессии или должности. Совмещение профессий (должностей) производится, как правило, в пределах той категории персонала, к которой относится данный работник (рабочие, инженерно-технические работники, служащие и др.).

На работника также могут быть возложены полностью или частично обязанности работника, временно отсутствующего в связи с болезнью, отпуском, командировкой и по другим причинам, когда за ним сохраняется место работы (должность). Выполнение работником наряду со своей основной работой, обусловленной трудовым договором, дополнительного объема работ по одной и той же профессии или должности рассматривается как *расширение зон обслуживания и увеличение объема выполняемых работ*. Срок, в течение которого работник будет выполнять дополнительную работу, ее содержание и объем устанавливаются работодателем с письменного согласия работника. При этом по соглашению сторон с учетом содержания или объема дополнительной работы работнику устанавливается доплата.

Размер доплаты может быть установлен как в абсолютном (конкретном) размере, так и в процентном отношении к тарифной ставке (окладу). Если совмещение производится неполное рабочее время (например, неполный месяц из-за болезни), доплата начисляется пропорционально за фактически отработанное время. Наряду с доплатами стороны могут договариваться о других компенсациях за совмещение профессий (должностей), например о дополнительном отпуске, повышенном вознаграждении по итогам года и т. д.

Соглашение о совмещении профессий (должностей), а также о расширении зон обслуживания или об увеличении объема выполняемых работ оформляется приказом (распоряжением) руководителя с указанием совмещаемой профессии (должности), объема дополнительной работы, размера доплаты к тарифной ставке (должностному окладу) и срока (совмещение может осуществляться в рамках определенного срока или без указания срока).

Пример 1. В связи с направлением бухгалтера Кошкиной М. М. на курсы повышения квалификации ее обязанности возложены на бухгалтера Мышкину П. П. (должностной оклад — 10 000 руб.), которой установлена доплата за замещение временно отсутствующего работника в размере 60% от должностного оклада.

Расчет заработной платы:

Доплата за замещение временно отсутствующего работника составила
 $10\,000 \text{ руб.} \times 60\% = 6000 \text{ руб.}$

Заработная плата за месяц составила
 $10\,000 \text{ руб.} + 6000 \text{ руб.} = 16\,000 \text{ руб.}$

Пример 2. Работник с месячной тарифной ставкой 16 500 руб. заменял временно отсутствующего работника с 8 по 19 декабря включительно. По соглашению с администрацией за каждый день работы в условиях совмещения должностей работнику доплачивалось 40% дневной тарифной ставки.

Расчет заработной платы:

Дневная тарифная ставка работника составляет

16 500 руб. : 22 дня = 750 руб.

Доплата за выполнение обязанностей временно отсутствующего работника:

$(750 \times 40\%) \times 10 \text{ дней} = 3000 \text{ руб.}$

Заработная плата работника в декабре составила

16 500 руб. + 3000 руб. = 19 500 руб.

10.5. Расчет среднего заработка

Как правило, средний заработок выплачивается работнику за то время, когда он не находится на предприятии, а работодатель в соответствии с законодательством обязан оплачивать этот период.

Средний заработок выплачивается из средств работодателя в следующих случаях	Основание: ТК РФ
При временном переводе на другую работу	ст. 72.2
Пребывание работника в ежегодном очередном отпуске (в том числе в дополнительном отпуске)	ст. 114
Выплата компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении	ст. 126
При невыполнении норм труда, неисполнении трудовых (должностных) обязанностей по вине работодателя (оплата труда производится в размере не ниже средней заработной платы работника, рассчитанной пропорционально фактически отработанному времени)	ст. 155
При направлении в служебные командировки	ст. 167
При выполнении общественных обязанностей в рабочее время (членам комиссий по трудовым спорам для участия в работе указанной комиссии)	ст. 171
Пребывание работника в учебном отпуске	ст. 173–176
При переводе на более легкий труд по состоянию здоровья (в течение одного месяца со дня перевода)	ст. 182
При переводе в связи с трудовым увечьем, профессиональным заболеванием или иным повреждением здоровья, связанным с работой, — до установления стойкой утраты профессиональной трудоспособности либо до выздоровления работника	ст. 182
При направлении на медицинское обследование работника, обязанного в соответствии с ТК РФ проходить такое обследование	ст. 185
При сдаче крови и ее компонентов (за дни сдачи и предоставленные в связи с этим дни отдыха)	ст. 186
При направлении на курсы повышения квалификации с отрывом от производства	ст. 187
Перерывы для кормления ребенка (детей) (включаются в рабочее время и подлежат оплате в размере среднего заработка)	ст. 258
При незаконном увольнении работника и восстановлении его судом (выплата за вынужденный прогул)	ст. 396

Статьей 139 ТК РФ установлено, что для всех случаев определения размера средней заработной платы, предусмотренных Трудовым кодексом, вводится единый порядок ее исчисления.

Размер среднего заработка (дохода) рассчитывается в соответствии со ст. 139 ТК РФ и Положением об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 11.04.2003 № 213 (далее — Положение № 213) (схема 10.5.1).

Последовательность операций при расчете среднего заработка

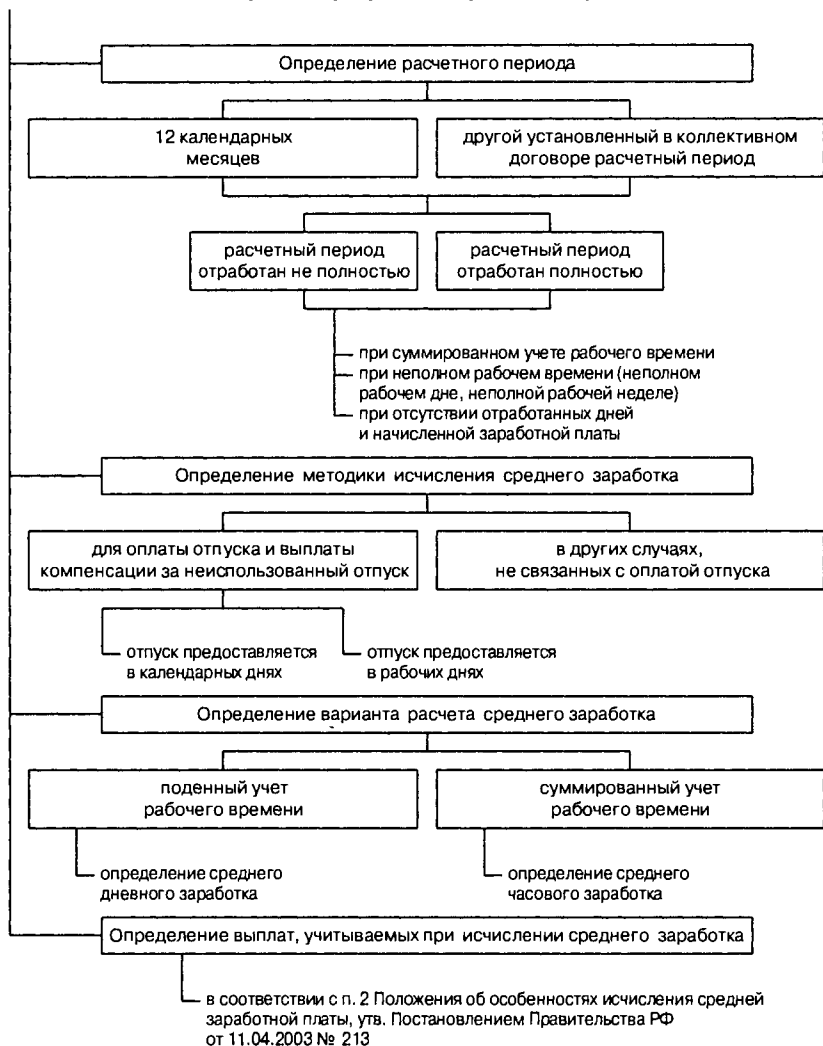


Схема 10.5.1. Расчет среднего заработка

Для всех случаев исчисления среднего заработка применяется расчетный период продолжительностью 12 календарных месяцев, предшествующих периоду, в течение которого за работником сохраняется средняя заработная плата.

При этом календарным месяцем считается период с 1-го по 30-е (31-е) число соответствующего месяца включительно (в феврале — по 28-е (29-е) число включительно).

Пример 1. Работник находился в служебной командировке с 15.02.2007 по 25.02.2007. Расчетным периодом для исчисления среднего заработка будет период с 01.02.2006 по 31.01.2007.

Расчет среднего заработка в случаях, не связанных с оплатой отпуска. Для определения среднего заработка используется *средний дневной заработок*, который применяется во всех случаях, кроме суммированного учета рабочего времени.

Средний заработок работника определяется путем умножения среднего дневного заработка на количество дней (рабочих, календарных) в периоде, подлежащем оплате (п. 8 Положения № 213):

$$\begin{array}{l} \text{Размер среднего} \\ \text{заработка конкретного} \\ \text{работника} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Средний} \\ \text{дневной} \\ \text{заработок} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Количество дней (рабочих,} \\ \text{календарных) в периоде,} \\ \text{подлежащем оплате} \end{array}$$

Средний дневной заработок (кроме случаев определения среднего заработка для оплаты отпусков и выплаты компенсаций за неиспользованные отпуска) исчисляется путем деления суммы заработной платы, фактически начисленной за расчетный период, на количество фактически отработанных в этот период дней:

$$\begin{array}{l} \text{Средний дневной заработок} \\ \text{(кроме оплаты отпуска и} \\ \text{выплаты компенсации} \\ \text{за неиспользованный отпуск)} \end{array} = \frac{\begin{array}{l} \text{Сумма заработной платы, фактически} \\ \text{начисленная за расчетный период} \end{array}}{\begin{array}{l} \text{Количество фактически отработанных} \\ \text{в этот период дней} \end{array}}$$

Пример 1. Работник направлен на медицинское обследование (ст. 185 ТК РФ) сроком на два дня. Расчетный период, составляющий 12 месяцев, предшествующих моменту выплаты, отработан полностью.

Месяц расчетного периода	Количество фактически отработанных дней в этом периоде	Сумма фактически начисленной заработной платы, руб.	Расчет среднего дневного заработка, руб.	Количество дней, подлежащих оплате	Размер среднего заработка, руб.
Сентябрь	21	15 000	$\frac{173\ 200}{224}$	2	$773,21 \times 2$
Октябрь	22	15 000			
Ноябрь	21	15 000			
Декабрь	20	15 000			
Январь	16	15 000			
Февраль	19	16 000			
Март	20	16 000			
Апрель	23	16 000			
Май	19	16 000			
Июнь	19	16 000			
Июль	3	2200			
Август	21	16 000			
Итого	224	173 200	773,21	2	1546,42

Расчет среднего заработка для оплаты отпуска и выплаты компенсации за неиспользованный отпуск. В соответствии с ч. 4 ст. 139 ТК РФ средний дневной заработок для оплаты отпусков и выплаты компенсации за неиспользованные отпуска исчисляется за последние 12 календарных месяцев путем деления суммы

начисленной заработной платы на 12 и на 29,4 (среднемесячное число календарных дней).

$$\begin{array}{l} \text{Средний дневной заработок} \\ \text{(для оплаты отпуска,} \\ \text{предоставляемого} \\ \text{в календарных днях}^1) \end{array} = \frac{\text{Сумма начисленной заработной платы} \\ \text{за последние 12 календарных месяцев}}{12 \times 29,4}$$

Величина среднего заработка умножается на число дней отпуска, и полученная сумма является оплатой отпуска или компенсацией взамен его.

$$\begin{array}{l} \text{Размер отпускных выплат} \\ \text{(компенсации за неиспользованный} \\ \text{отпуск)} \end{array} = \begin{array}{l} \text{Средний} \\ \text{дневной} \\ \text{заработок} \end{array} \times \begin{array}{l} \text{Количество} \\ \text{дней отпуска,} \\ \text{подлежащих оплате.} \end{array}$$

Пример. Работник уходит в очередной отпуск с 1 февраля 2007 г. на 28 календарных дней. Расчетный период 12 календарных месяцев (февраль–декабрь 2006 г., январь 2007 г.) отработан полностью. За расчетный период начислена заработная плата в размере 195 000 руб.

Сумма отпускных составит:

$$195\,000 \text{ руб.} : 12 : 29,4 \times 28 \text{ дней} = 15\,476,19 \text{ руб.}$$

10.6. Удержания из заработной платы работника

Заработная плата является основным источником доходов большинства работающих. Поэтому в целях охраны заработной платы удержания из нее могут производиться только в случаях, предусмотренных законодательством (ст. 137 ТК РФ) (схема 10.6.1).

Удержания из заработной платы работника должны осуществляться в строгой последовательности, установленной действующим законодательством. При этом в первую очередь производятся обязательные удержания, предусмотренные законодательством, но тоже в определенной последовательности. С целью погашения обязательств работника перед государством сначала из доходов работника удерживается налог на доходы физических лиц. Налог на доходы физических лиц исчисляется и уплачивается на основании гл. 23 Налогового кодекса РФ (далее — НК РФ).

В соответствии с подп. 6 п. 1 ст. 208 и п. 1 ст. 209 НК РФ вознаграждение за выполнение трудовых обязанностей признается объектом налогообложения по налогу на доходы физических лиц. Согласно п. 1 ст. 226 НК РФ, организация, от которой работник получил доход, обязана исчислить, удержать и уплатить сумму налога на доходы физических лиц. При этом налогообложение производится по ставке 13% (п. 1 ст. 224 НК РФ).

Статьей 217 НК РФ определен перечень доходов физических лиц, которые не учитываются при определении налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц (государственные пособия, пенсии, компенсационные выплаты и др.).

¹ И выплаты компенсации за неиспользованный отпуск.

Удержания из заработной платы работника

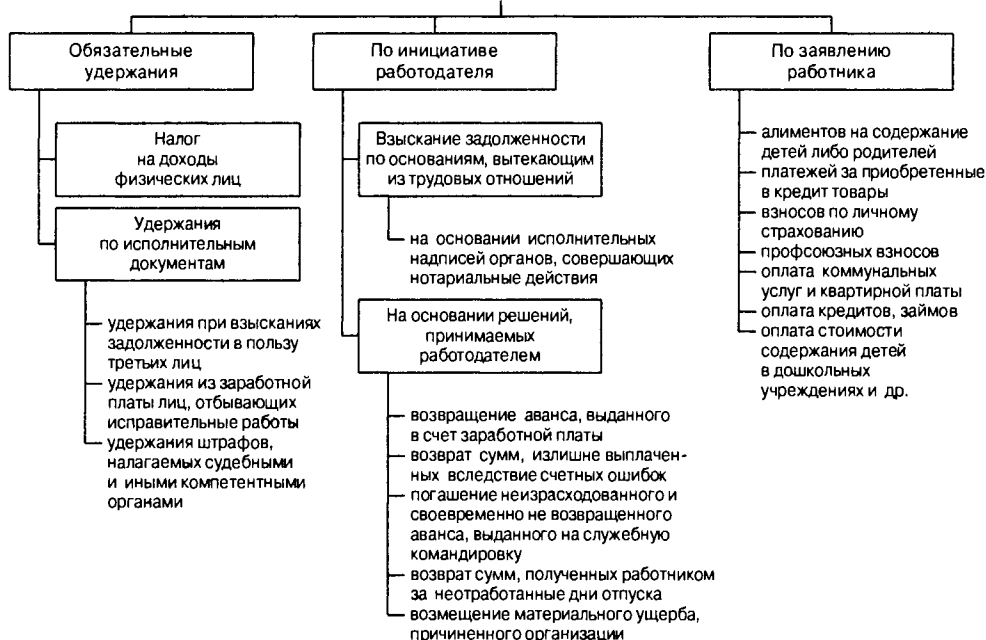


Схема 10.6.1. Удержания из заработной платы

Налоговые вычеты из доходов налогоплательщиков в соответствии со ст. 218–221 НК РФ дают основание уменьшать налогооблагаемый доход налогоплательщика. Налоговые вычеты представляют собой систему четких и имеющих всеобщий характер налоговых вычетов, предусмотренных в твердо фиксированных суммах. Вычеты разделены на четыре группы: стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

В ст. 218 НК РФ приведены стандартные налоговые вычеты, которые представляют собой необлагаемый минимум за каждый месяц налогового периода, в зависимости от категории налогоплательщика (схема 10.6.2).

Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику:

- одним из работодателей (по выбору налогоплательщика), выплачивающих доход;
- на основании письменного заявления;
- на основании документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты.

Пример. Работнику организации, в которой заявлен стандартный вычет, ежемесячно начисляется по 9500 руб. Работник имеет право на стандартный вычет в размере 400 руб., предусмотренный подп. 3 п. 1 ст. 218 НК РФ.

Для определения налоговой базы начисленный работнику доход в течение января–февраля уменьшается на сумму стандартного вычета в размере 400 руб. Общая сумма предоставленных стандартных вычетов за 2 месяца составляет 800 руб.

Доход работника, исчисленный нарастающим итогом с начала года, превысил 20 000 руб. в мае (9500 руб. × 3 месяца = 28 500 руб.).

Начиная с мая стандартный вычет не предоставляется.

Стандартные налоговые вычеты
(при исчислении налога на доходы физических лиц
предоставляются в отношении доходов, облагаемых по ставке 13%)

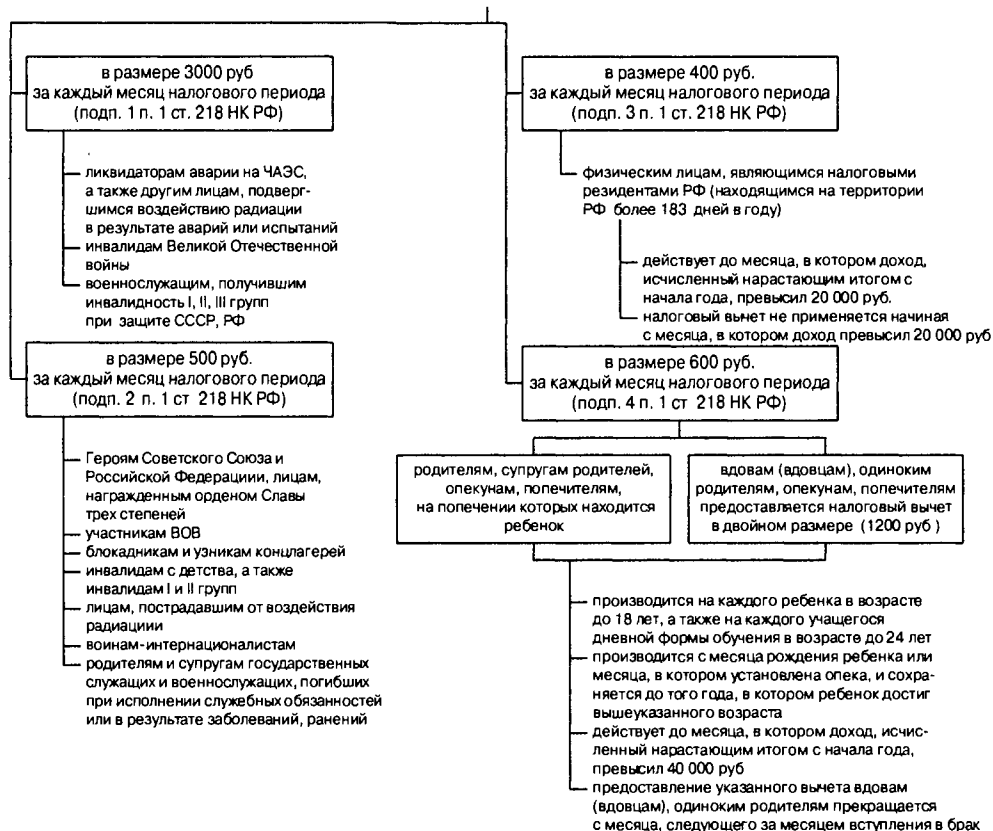


Схема 10.6.2. Стандартные налоговые вычеты

Организации обязаны удержать начисленную сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате. Дата фактической выплаты дохода определяется по правилам ст. 223 НК РФ:

- при получении доходов в денежной форме то день выплаты дохода, в том числе перечисления дохода на счета налогоплательщика в банках либо по его поручению на счета третьих лиц;
- при получении доходов в натуральной форме это день передачи доходов в натуральной форме.

Сумма налога на доходы, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13% ($\Sigma_{\text{НДФЛ}}$), определяется как денежное выражение таких доходов, уменьшенных на сумму налоговых вычетов:

$$\Sigma_{\text{НДФЛ}} = (\Sigma_{\text{Д}} - \Sigma_{\text{В}}) \times 13\%,$$

где $\Sigma_{\text{Д}}$ — денежное выражение доходов, в отношении которых предусмотрена налоговая ставка в размере 13%; $\Sigma_{\text{В}}$ — сумма налоговых вычетов.

После того как из заработной платы произведено удержание налога на доходы физических лиц, с оставшейся суммы производятся удержания в случае наличия в бухгалтерии в адрес работника: исполнительных листов; документов штрафного содержания; выплаты кредитов. При этом необходимо соблюдать ограничение размера сумм, удерживаемых из заработной платы, которое исчисляется от начисленной суммы в пользу работника за минусом налога на доходы физических лиц.

При производстве удержаний из заработной платы по инициативе администрации их последовательность определяется работодателем самостоятельно, но с таким расчетом, чтобы не превысить предельные суммы удержаний, разрешенные действующим законодательством. В том случае, когда взимание сумм по инициативе администрации производится наряду с удержаниями по исполнительным документам, удержания исчисляются так, чтобы общая сумма всех удержаний не превышала 50%, а при удержании алиментов на несовершеннолетних детей; сумм в возмещение вреда, причиненного здоровью; сумм в возмещение вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца; возмещений за ущерб, причиненный преступлением, — 70%.

Удержания из заработной платы по просьбе работника могут производиться на основании его письменного заявления или поручения, направленного в бухгалтерию предприятия. В соответствии с заявлением работника администрация предприятия обязана удерживать из заработной платы алименты на содержание его несовершеннолетних детей либо родителей, суммы очередных платежей за приобретенные в кредит товары и перечислять их торговым предприятиям; осуществлять операции, связанные с уплатой работником членских профсоюзных взносов; производить оплату коммунальных услуг и квартирной платы либо оплату стоимости содержания детей в детских дошкольных учреждениях и др.

10.7. Учет расчетов с персоналом по оплате труда

Аналитический учет оплаты труда. На схеме 10.7.1 показано, каким образом производится обработка информации по учету заработной платы, поступившей из первичных документов.

Учет расчетов по оплате труда состоит из следующих этапов:

- на основании первичных документов рассчитывается заработная плата каждого работника;
- собираются данные о заработной плате каждого работника по различным документам в целях определения величины месячного заработка и заносятся на лицевой счет работника;
- определяется величина удержаний и вычетов из заработной платы каждого работника;
- определяется сумма заработной платы к выдаче на руки каждому работнику после произведенных удержаний;
- на основании лицевых счетов оформляются расчетно-платежные ведомости и составляются сводные данные о начисленных суммах и удержаниях по предприятию в целом;

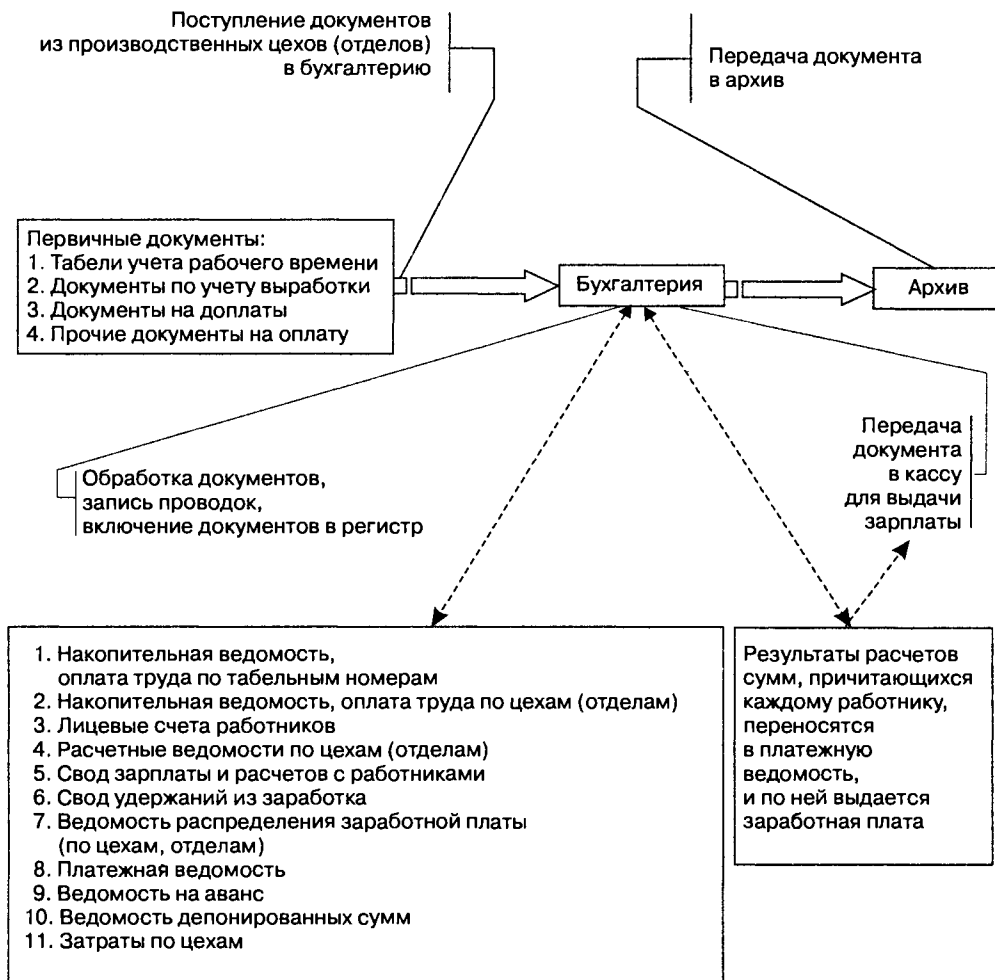


Схема 10.7.1. Обработка информации по учету заработной платы

- расчетно-платежные или платежные ведомости передаются в кассу организации для выдачи причитающейся заработной платы на руки работникам;
- составляются разработочные таблицы по распределению начисленной заработной платы по направлениям затрат и источникам финансирования;
- производится начисление страховых взносов и других обязательных платежей, исчисленных с фонда оплаты труда;
- отражаются операции по начислению, удержаниям и выплате заработной платы в регистрах бухгалтерского учета в журналах-ордерах;
- не выплаченная в установленный платежный период заработная плата списывается на депонент и отражается в книге учета депонированной заработ-

ной платы, где для каждого депонента отводится отдельная строка, а в дальнейшем делается отметка о выплате.

Для начисления оплаты труда за месяц необходимо суммировать заработок, начисленный в соответствии с принятой для каждого конкретного работника повременной или сдельной оплатой труда, с доплатами и произвести удержания. Для того чтобы собрать все виды начисленной оплаты труда за расчетный период из различных документов, в бухгалтерии на каждого работающего заводят лицевой счет, который открывается в момент его принятия на работу.

Ежемесячно в лицевые счета работников заносятся сведения о размере начисленной оплаты труда и иных доходов работника, суммах произведенных удержаний и вычетов, а также о суммах, причитающихся к выплате.

Основанием для заполнения лицевых счетов являются таблицы учета использования рабочего времени, наряды на сдельную работу, наряды-заказы на выполнение работы, листки о временной нетрудоспособности, приказы (распоряжения) работодателя о выплате премий, оказании материальной помощи, исполнительные документы, поступившие в организацию, и др.

На предприятиях, где при обработке учетных данных используется компьютер, применяется форма № Т-54а, в которой содержатся только условно-постоянные реквизиты о работнике. Данные по расчету заработной платы, полученные на бумажных носителях, вкладываются ежемесячно в лицевой счет.

Данные лицевых счетов являются основанием для исчисления среднего заработка при расчете отпускных, оплаты больничного листа, выплаты компенсации за неиспользованный отпуск, пособий и др.

Сведения о начисленных суммах заработной платы и произведенных удержаниях ежемесячно переносятся из лицевых счетов в *расчетную ведомость*, в которой суммируются данные о начисленных суммах и произведенных удержаниях по всем работникам предприятия. Причитающийся заработок показывается в этих ведомостях с разбивкой по структурным подразделениям или службам организации и видам выплат, т. е. в таком разрезе, который необходим для контроля за использованием фонда оплаты труда и составления различных справок и отчетности.

Результаты расчетов сумм, причитающихся каждому работнику к выдаче, переносятся в платежную ведомость, и по ней выдается заработная плата.

Синтетический учет оплаты труда. Все расчеты с персоналом по оплате труда, как состоящим, так и не состоящим в списочном составе предприятия, по всем видам заработной платы, премиям, пособиям и другим выплатам, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данного предприятия учитываются на счете 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». Счет пассивный. Все начисленные работникам суммы записываются по кредиту, а удержанные и выданные им — по дебету счета 70. Кредитовое сальдо по данному счету представляет собой переходящую задолженность по оплате труда за вторую половину месяца (при выплате заработка два раза в месяц) (схема 10.7.2).

Таким образом, в пассиве баланса на каждое первое число месяца, следующего за отчетным, будет числиться сумма кредиторской задолженности предприятия по заработной плате работникам, начисленной за отчетный месяц, но не выданной в нем. Сумма кредиторской задолженности равна сумме заработной платы, причитающейся к выдаче на руки.

Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

Дебет		Кредит	
		Задолженность предприятия работникам на начало периода	Сальдо начальное
			20, 26, 44
50	Отражена выплата заработной платы из кассы организации	Отражена сумма начисленной заработной платы работникам	Дебет
Кредит			
68	Отражено удержание налога на доходы физических лиц	Отражена сумма начисленных пособий по социальному страхованию	69
Кредит			Дебет
71	Отражено удержание задолженности работника по подотчетным суммам	Отражена сумма начисленных доходов от участия в капитале организации	84
Кредит			Дебет
76	Отражены депонированные суммы заработной платы, не выплаченные в установленные сроки	Отражена сумма начисленных отпускных выплат за счет резерва на оплату отпусков	96
Кредит			Дебет
		Задолженность предприятия работникам на конец периода	Сальдо конечное

Схема 10. 7.2. Счет 70

Данные о начисленной оплате труда должны быть отнесены на соответствующие счета затрат в зависимости от назначения использованного в организации труда.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата исходя из тарифов и должностных окладов, положенных в основу принятой на предприятии системы оплаты труда: – работникам производственных предприятий – работникам торговых, торгово-закупочных, снабженческих организаций и предприятий общественного питания	20, 23, 25, 26, 29 44	70 70
Приходный кассовый ордер	Внесены в кассу излишне выплаченные суммы оплаты труда и т. п. (исправительная запись)	50	70
Больничный листок, расчетно-платежная ведомость	Начислены пособия по временной нетрудоспособности и прочие начисления за счет внебюджетных фондов	69	70

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расчетно-платежная ведомость	Начислены суммы, причитающиеся работникам за счет других предприятий, третьих лиц и т. п.	76	70
Расчетно-платежная ведомость	Начисление вознаграждения работникам за счет прибыли	84	70
Постановление суда, расчетно-платежная ведомость	Восстановление сумм недостач, ранее отнесенных за счет работников	94	70
Расчетно-платежная ведомость	При создании резервов в установленном порядке		
	– начислены отпускные	96	70
	– вознаграждение по итогам года	96	70
Налоговая карточка, расчетно-платежная ведомость	Удержан налог на доходы физических лиц	70	68
Расчетно-платежная ведомость	Неизрасходованный остаток подотчетных сумм зачтен в счет зарплаты	70	71
Договор займа, расчетно-платежная ведомость	Удержаны из заработной платы работника суммы в счет погашения займа	70	73
Распоряжение руководителя, расчетно-платежная ведомость	Удержаны из заработной платы виновного лица суммы в погашение недостачи (материального ущерба)	70	73
Расчетно-платежная ведомость	Удержания по исполнительным листам в пользу третьих лиц (за квартплату, за форменную одежду, за товары, купленные в кредит)	70	76
Бухгалтерская справка	Депонирована не полученная в установленный срок заработная плата	70	76
Распоряжение руководителя, расчетно-платежная ведомость	Удержана из заработной платы работника задолженность по подотчетным суммам	70	94

Учет оплаты труда отражается следующим образом.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Коллективный договор, расчетно-платежная ведомость	Начислена заработная плата работникам	20 (23; 25; 26; 29; 44)	70
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено начисление единого социального налога с сумм начисленной оплаты труда	20 (23; 25; 26; 29; 44)	69-1 69-2 69-3

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены взносы на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве с сумм начисленной оплаты труда	20 (23; 25; 26; 29; 44)	69-1
Налоговая карточка, расчетно-платежная ведомость	Удержан налог на доходы физических лиц	70	68
Выписка банка по расчетному счету	Перечислен ЕСН в федеральный бюджет и соответствующие фонды	69-1 69-2 69-3	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислен взнос на обязательное страхование от несчастных случаев	69-1	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислен в бюджет НДФЛ	68	51
Расчетно-платежная ведомость	Выплачены из кассы суммы, причитающиеся работникам по оплате труда	70	50
При выдаче зарплаты товарами, которые предприятие продает			
Заявление работника, накладная	Выданы товары в счет зарплаты	70	90-1
Бухгалтерская справка	Отражена покупная стоимость товара	90-2	41
Бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС	90-3	68
Расчетно-платежная ведомость	Выдана оставшаяся часть зарплаты деньгами	70	50
При выдаче зарплаты имуществом, которое предприятие не продает (например, основными средствами (компьютером, факсом, принтером), материалами и т. д.)			
Заявление работника, накладная	Выдано имущество в счет заработной платы	70	91-1
Бухгалтерская справка	Отражена стоимость переданного имущества	91-2	01; 10
Бухгалтерская справка-расчет	Начислен НДС	91-2	68
Расчетно-платежная ведомость	Выдана оставшаяся часть зарплаты деньгами	70	50
При выдаче зарплаты продукцией, которую предприятие производит			
Накладная	Отражена стоимость продукции, подлежащей передаче работникам в счет расчетов по оплате труда	70	90-1
Счет-фактура	Начислен НДС на стоимость продукции, подлежащей передаче работникам	90-3	68
Бухгалтерская справка	Списана фактическая себестоимость передаваемой продукции	90-2	20, 23

10.8. Начисления на заработную плату

Единый социальный налог

Единый социальный налог (ЕСН) предназначен для мобилизации средств и реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение, на медицинскую помощь.

Все работодатели, производящие выплаты наемным работникам, в соответствии с Налоговым кодексом РФ являются плательщиками единого социального налога, который зачисляется в федеральный бюджет, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования РФ (схема 10.8.1). Порядок исчисления и уплаты единого социального налога осуществляется в соответствии с гл. 24 Налогового кодекса РФ.

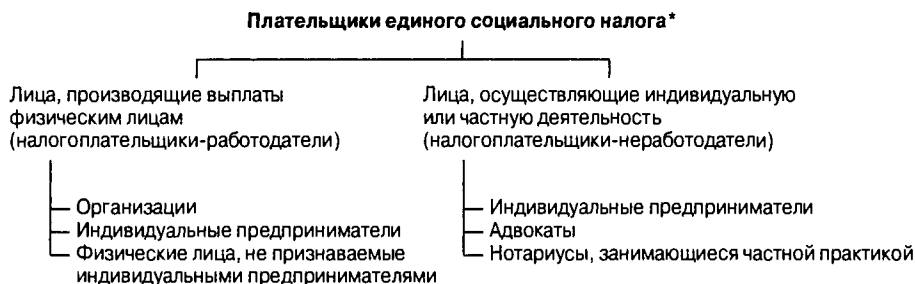


Схема 10.8.1. Плательщики ЕСН

Объектом налогообложения для исчисления ЕСН для налогоплательщиков-организаций являются выплаты и иные вознаграждения, начисляемые работодателями в пользу физических лиц по трудовым и гражданско-правовым договорам, предметом которых является выполнение работ, оказание услуг (за исключением вознаграждений, выплачиваемых индивидуальным предпринимателям, адвокатам, нотариусам, занимающимся частной практикой), а также по авторским договорам.

Выплаты и вознаграждения (вне зависимости от формы, в которой они производятся) не признаются объектом налогообложения, если у налогоплательщиков-организаций такие выплаты не отнесены к расходам, уменьшающим налоговую базу по налогу на прибыль организаций в текущем отчетном (налоговом) периоде. При этом расходами, уменьшающими налоговую базу по налогу на прибыль организаций, признаются выплаты, включение которых в состав расходов при определении налоговой базы предусмотрено гл. 25 НК РФ.

В налогооблагаемую базу по ЕСН для налогоплательщиков-организаций, осуществляющих выплаты наемным работникам, включаются выплаты и вознаграждения в денежной и натуральной форме. Следует учитывать, что в налогооблагаемую базу включается также полная или частичная оплата товаров (работ, услуг, имущественных или иных прав), предназначенных для работника, а также ком-

* Если плательщик одновременно относится к нескольким категориям налогоплательщиков, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

мунальных услуг, питания, отдыха, обучения в его интересах, оплата страховых взносов по договорам добровольного страхования.

Если выплаты производятся в натуральной форме в виде товаров (работ, услуг), то их стоимость учитывается как стоимость этих товаров (работ, услуг) на день их выплаты, исчисленная исходя из их рыночных цен (тарифов), а при государственном регулировании цен (тарифов) на эти товары (работы, услуги) — исходя из государственных регулируемых розничных цен. В стоимость товаров (работ, услуг) включается соответствующая сумма налога на добавленную стоимость, а для подакцизных товаров и соответствующая сумма акцизов.

Налогоплательщики, производящие выплаты наемным работникам, определяют налоговую базу по ЕСН отдельно по каждому физическому лицу с начала налогового периода по истечении каждого месяца нарастающим итогом. При этом *налоговым периодом* признается календарный год (ст. 240 НК РФ). *Датой получения дохода* для исчисления ЕСН считается день начисления выплат и иных вознаграждений в пользу работника.

Статьей 238 НК РФ определен *перечень выплат, не подлежащих налогообложению* единым социальным налогом.

Выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом	Статья 238 НК РФ
Государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе: – пособия по временной нетрудоспособности и уходу за больным ребенком – пособия по беременности и родам – пособия по безработице	подп. 1 п. 1
Все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат (в пределах норм, установленных в соответствии с законодательством РФ), связанных с: – возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья – бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения – оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия – оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях – увольнением работников, включая компенсации за неиспользованный отпуск – возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников – трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации – выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов)	подп. 2 п. 1

Выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом	Статья 238 НК РФ
Суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком: – физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории РФ – членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи	подп. 3 п. 1
Суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками, финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями: – в пределах размеров, установленных законодательством РФ	подп. 4 п. 1
Доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации (для тех членов крестьянского (фермерского) хозяйства, которые ранее не пользовались такой нормой): – в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства	подп. 5 п. 1
Доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами родовых, семейных общин малочисленных народов Севера, зарегистрированных в установленном порядке, от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла	подп. 6 п. 1
Суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплательщиком в порядке, установленном законодательством РФ	подп. 7 п. 1
Суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц	
Суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей	
Стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с действующим законодательством, трудовыми договорами (контрактами) и (или) коллективными договорами	подп. 9 п. 1
Суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний, из средств: – избирательных фондов избирательных объединений – избирательных фондов региональных отделений политических партий, не являющихся избирательными объединениями – избирательных фондов кандидатов в депутаты, на должность в государственном органе или муниципальном образовании и др. Суммы, выплачиваемые физическим лицам комиссиями референдума за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением кампаний референдума, из средств фондов референдума	подп. 10 п. 1

Выплаты, не подлежащие налогообложению единым социальным налогом	Статья 238 НК РФ
Стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании	подп. 11 п. 1
Стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством Российской Федерации отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников	подп. 12 п. 1
Суммы материальной помощи, выплачиваемые физическим лицам за счет бюджетных источников организациями, финансируемыми за счет средств бюджетов, не превышающие 3000 руб. на одно физическое лицо за налоговый период	подп. 15 п. 1
Любые вознаграждения, выплачиваемые работникам по договорам гражданско-правового характера, авторским договорам: – в части суммы налога, подлежащей зачислению в Фонд социального страхования РФ	п. 3

Налоговыми льготами по уплате ЕСН в соответствии со ст. 239 НК РФ пользуются налогоплательщики, указанные в таблице.

Статья 239 НК РФ	Категории налогоплательщиков	Освобождаются от уплаты налога	Размер дохода
подп. 1 п. 1	Организации любых организационно-правовых форм	с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо, являющееся инвалидом I, II или III группы	с сумм, не превышающих в течение календарного года 100 000 руб.
подп. 2 п. 1	Налогоплательщики-работодатели (за исключением организаций, занимающихся производством и (или) реализацией подакцизных товаров, минерального сырья, других полезных ископаемых, а также иных товаров в соответствии с перечнем, утверждаемым Правительством РФ по представлению общероссийских общественных организаций инвалидов):		
	– общественные организации инвалидов (в том числе созданные как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, их региональные и местные подразделения	с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо	с сумм, не превышающих в течение календарного года 100 000 руб.

Статья 239 НК РФ	Категории налогоплательщиков	Освобождаются от уплаты налога	Размер дохода
	– организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов и в которых среднесписочная численность инвалидов составляет не менее 50%, а доля заработной платы инвалидов в фонде оплаты труда составляет не менее 25%	с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо	с сумм, не превышающих 100 000 руб. в течение календарного года
	– учреждения, созданные для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов	с сумм выплат и иных вознаграждений, начисленных на каждое физическое лицо	с сумм, не превышающих 100 000 руб. в течение календарного года
подп. 3 п. 1	Налогоплательщики — работодатели, являющиеся инвалидами I, II и III групп	в части доходов от их предпринимательской и иной профессиональной деятельности	в размере, не превышающем 100 000 руб. в течение календарного года

Для налогоплательщиков-организаций (за исключением организаций, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории технико-внедренческой особой экономической зоны, сельскохозяйственных товаропроизводителей, организаций народных художественных промыслов и родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, а также налогоплательщиков-организаций, осуществляющих деятельность в области информационных технологий) применяемые *налоговые ставки* приведены в табл. 10.8.1.

В соответствии с таблицей на каждого отдельного работника предусмотрены три вида ставок, которые зависят от величины налоговой базы. Максимальная ставка ЕСН установлена для налоговой базы до 280 000 руб. и составляет 26%. Пониженная ставка применяется, когда выплаты на одно физическое лицо превысят 280 000 руб. Бухгалтеру необходимо следить за выплатами каждому отдельному физическому лицу и, как только выплаченные ему доходы нарастающим итогом превысят 280 000 руб., надо переходить на исчисление ЕСН по пониженным ставкам, при этом применение регрессивной шкалы является обязательным,

Таблица 10.8.1. Налоговые ставки для налогоплательщиков-организаций

Налоговая база ¹	Федеральный бюджет	Фонд социального страхования Российской Федерации	Фонды обязательного медицинского страхования		Итого
			Федеральный фонд ОМС	территориальные фонды ОМС	
до 280 000 руб.	20,0%	2,9%	1,1%	2,0%	26,0%
от 280 001 руб. до 600 000 руб.	56 000 руб. + + 7,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	8120 руб. + + 1,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.	3080 руб. + + 0,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.	5600 руб. + + 0,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	72 800 руб. + + 10,0% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	81 280 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.	11 320 руб.	5000 руб.	7200 руб.	104 800 руб. + + 2,0% с суммы, превышающей 600 000 руб.

так как организация, не применяющая регрессивную шкалу ЕСН, занижает базу по налогу на прибыль.

Порядок исчисления и уплаты налога, а также сроки уплаты налога налогоплательщиками-организациями, производящими выплаты физическим лицам, определен ст. 243 НК РФ.

Сумма налога исчисляется и уплачивается налогоплательщиками отдельно: в федеральный бюджет; в Фонд социального страхования РФ; в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования; в территориальные фонды обязательного медицинского страхования.

Сумма ЕСН, подлежащая уплате в федеральный бюджет и указанные фонды, определяется как соответствующая процентная доля налоговой базы.

Начисление суммы налога в федеральный бюджет производится исходя из налоговой базы и ставок налога, установленных п. 1 ст. 241 НК РФ. Далее из начисленной к уплате в федеральный бюджет суммы налога вычитается сумма начисленных за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, исчисленных исходя из тарифов страховых взносов, предусмотренных Федеральным законом от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации». При этом сумма налогового вычета (сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование) не может превышать сумму налога, подлежащую уплате в федеральный бюджет, начисленную за тот же период.

В течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца налогоплательщики производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате

¹ На каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года.

за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм. Уплата производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

В целях организации ведения учета сумм начисленных выплат и иных вознаграждений, а также сумм начисленного ЕСН и страховых взносов на обязательное пенсионное страхование (налогового вычета) налогоплательщикам рекомендовано в практической работе применять формы индивидуальных и сводных карточек, разработанных МНС РФ.

Взносы на обязательное пенсионное страхование

Право на обязательное пенсионное страхование в РФ реализуется в случае уплаты страховых взносов в соответствии с Законом № 167-ФЗ.

Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование — это индивидуально возмездные обязательные платежи, которые уплачиваются в бюджет ПФР и персональным целевым назначением которых является обеспечение права гражданина на получение пенсии по обязательному пенсионному страхованию в размере, эквивалентном сумме страховых взносов, учтенной на его индивидуальном лицевом счете.

Налогоплательщики наряду с уплатой единого социального налога должны производить уплату страховых взносов на обязательное пенсионное страхование. При этом суммы ЕСН, подлежащие уплате в федеральный бюджет, уменьшаются налогоплательщиками на сумму начисленных ими за тот же период страховых взносов на обязательное пенсионное страхование.

Уплата налогоплательщиками страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется в соответствии с нормами Федерального закона от 15.12.2001 № 167-ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» (далее — Закон № 167-ФЗ).

Согласно п. 1 ст. 22 Закона № 167-ФЗ, *тариф страхового взноса* — это размер страхового взноса на единицу измерения базы для начисления страховых взносов.

Тариф страховых взносов установлен отдельно для финансирования страховой части и для финансирования накопительной части трудовой пенсии. Для правильного применения тарифов страховых взносов все физические лица, в пользу которых производятся выплаты, разделены на две возрастные группы: лица 1966 г. рождения и старше, лица 1967 г. рождения и моложе.

Налогоплательщики — организации, производящие выплаты физическим лицам, при исчислении страховых взносов на обязательное пенсионное страхование применяют тарифы, установленные подп. 1 п. 2 ст. 22 и п. 1 ст. 33 Закона № 167-ФЗ (табл. 10.8.2).

Статьей 33 Закона № 167-ФЗ установлены переходные положения, в соответствии с которыми для страхователей, выступающих в качестве работодателей для лиц 1967 г. рождения и моложе, в течение 2005–2007 гг. применяются следующие ставки страховых взносов, указанные в табл. 10.8.3.

Сумма страховых взносов исчисляется и уплачивается страхователями отдельно в отношении каждой части страхового взноса и определяется как соответствующая процентная доля для начисления страховых взносов.

Страхователи производят ежемесячно исчисление суммы авансовых платежей по страховым взносам, исходя из базы для начисления страховых взносов, исчис-

Таблица 10.8.2. Тарифы страховых взносов на обязательное пенсионное страхование для страхователей, выступающих в качестве работодателей¹

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	Для лиц 1966 г. рождения и старше	Для лиц 1967 г. рождения и моложе	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	14,0%	8,0%	6,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	39 200 руб. + 5,5% с суммы, превышающей 280 000 руб.	22 400 руб. + 3,1% с суммы, превышающей 280 000 руб.	16 800 руб. + 2,4% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	56 800 руб.	32 320 руб.	24 480 руб.

Таблица 10.8.3. Ставки страховых взносов для страхователей, выступающих в качестве работодателей для лиц 1967 г. рождения и моложе, в течение 2005–2007 гг.

База для начисления страховых взносов на каждое физическое лицо нарастающим итогом с начала года	2005–2007 гг.	
	на финансирование страховой части трудовой пенсии	на финансирование накопительной части трудовой пенсии
До 280 000 руб.	10,0%	4,0%
От 280 001 руб. до 600 000 руб.	28 000 руб. + 3,9% с суммы, превышающей 280 000 руб.	11 200 руб. + 1,6% с суммы, превышающей 280 000 руб.
Свыше 600 000 руб.	40 480 руб.	16 320 руб.

ленной с начала расчетного периода и тарифа установленного страхового взноса. Сумма ежемесячного авансового платежа, подлежащая уплате за текущий месяц, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей.

Для обобщения информации о расчетах по социальному страхованию, пенсионному обеспечению и обязательному медицинскому страхованию работников организации предназначен счет 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», к которому могут быть открыты субсчета:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию» — для отражения расчетов по социальному страхованию работников организации;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» — для отражения расчетов по пенсионному обеспечению работников организации;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» — для отражения расчетов по обязательному медицинскому страхованию работников организации.

¹ За исключением выступающих в качестве работодателей организаций, занятых в производстве сельскохозяйственной продукции, родовых, семейных общин коренных малочисленных народов Севера, занимающихся традиционными отраслями хозяйствования, и крестьянских (фермерских) хозяйств.

Аналитический учет целесообразно вести по каждой части единого социального налога и по обеим частям пенсионных взносов, для этого могут быть открыты субсчета второго порядка:

- 69-1-1 «ЕСН в части, зачисляемой в Фонд социального страхования РФ»;
- 69-2-1 «ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет»;
- 69-2-2 «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование страховой части трудовой пенсии»;
- 69-2-3 «Страховые взносы на обязательное пенсионное страхование на финансирование накопительной части трудовой пенсии»;
- 69-3-1 «ЕСН в части, зачисляемой в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования»;
- 69-3-2 «ЕСН в части, зачисляемой в территориальный фонд обязательного медицинского страхования».

В бухгалтерском учете сумма исчисленного ЕСН является расходом по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации») и отражается по дебету счетов затрат на производство (расходов на продажу) в корреспонденции со счетом 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» (с обособленным отражением на соответствующих субсчетах сумм ЕСН). ЕСН, начисленный с суммы отпускных, приходящихся на будущий период, отражается по дебету счета 97 «Расходы будущих периодов» в корреспонденции с кредитом счета 69. Таким образом, по кредиту счета 69 отражаются суммы, предназначенные для перечисления в бюджет и соответствующие фонды. По кредиту счета 69 также отражают начисленные суммы пеней по налогу в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы». Кроме того, по кредиту счета 69 в корреспонденции со счетом 51 «Расчетный счет» отражают суммы, полученные от ФСС РФ при превышении фактических расходов по соцстрахованию над взносами.

По дебету счета 69 учитывают суммы ЕСН и пенсионных взносов, фактически перечисленные в бюджет, в корреспонденции со счетом 51 «Расчетные счета».

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расчетно-платежная ведомость (форма № Т-49), справка бухгалтерии об определении налоговой базы, расчет доли ЕСН, причитающегося в:	Начислен единый социальный налог от суммы оплаты труда персонала:		
– федеральный бюджет	– занятого в процессе создания внеоборотных активов (строительства объектов основных средств)	08	69
– Фонд социального страхования РФ (ФСС РФ)	– занятого в основном и вспомогательном производстве	20, 23	69
– Федеральный фонд обязательного медицинского страхования (ФФОМС)	– занятого обслуживанием производства	25	69
– Территориальный фонд обязательного медицинского страхования (ТФОМС)	– занятого в управлении организации и ее обслуживании	26	69
по каждому работнику	– связанного с исправлением брака	28	69
	– занятого в обслуживающих производствах и хозяйствах	29	69

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	– занятого сбытом продукции; работников торговых, посреднических и прочих снабженческо-сбытовых организаций	44	69
	– от отпускных сумм, если учетной политикой организации предусмотрено формирование резервов на выплату отпускных работникам	96	69
	– от суммы отпускных, начисленных в отчетном месяце, за дни отпуска, приходящиеся на следующий месяц	97	69
Выписка банка	Уплата ЕСН в: – федеральный бюджет, – ФСС РФ, – ФФОМС, – ТФОМС	69	51, 55

Взносы на социальное страхование от несчастных случаев на производстве

За счет взносов на социальное страхование от несчастных случаев на производстве, поступающих в Фонд социального страхования РФ, выплачиваются пособия работникам, пострадавшим от несчастного случая на производстве или получившим профессиональное заболевание.

Основы обязательного социального страхования от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний определены Федеральным законом от 24.07.1998 № 125-ФЗ.

Страховые взносы начисляются на начисленную по всем основаниям оплату труда работников (в том числе внештатных, сезонных, временных, выполняющих работу по совместительству), с которыми заключены трудовые договоры, а также на сумму вознаграждения по гражданско-правовому договору, если договором предусмотрена уплата страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний. Перечень выплат, на которые не начисляются страховые взносы, утв. Постановлением Правительства РФ от 07.07.1999 № 765.

Страховые взносы уплачиваются предприятием исходя из страхового тарифа, установленного в зависимости от класса профессионального риска, к которому относится предприятие. Размер тарифа по классам профессионального риска ежегодно утверждается федеральным законом.

В бухгалтерском учете страховые взносы по обязательному страхованию от несчастных случаев отражаются в составе расходов по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации») и учитываются на счете 69, субсчет «Расчеты по обязательному страхованию от несчастных случаев», в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 25, 26, 29, 44).

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расчетно-платежная ведомость	Начислена работнику заработная плата	20, 23, 25, 26, 29, 44	70
Расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-2 ¹
Когда в договоре гражданско-правового характера предусмотрено, что организация обязана уплачивать страховые взносы с вознаграждения за выполненную работу			
Акт приемки выполненных работ	Начислено вознаграждение по гражданско-правовому договору	20, 23, 25, 26, 29, 44	76
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве	20, 23, 25, 26, 29, 44	69-1-2 ¹

Вопросы для самопроверки

1. Каковы основные задачи бухгалтерского учета труда и заработной платы? 2. Назовите виды рабочего времени. В чем их отличие? 3. Для каких категорий работников предусмотрено сокращенное рабочее время? 5. Назовите основные элементы режима рабочего времени. 6. Как в зависимости от продолжительности учетного периода может учитываться рабочее время? 7. В чем заключается сущность табельного учета? 8. Назовите элементы организации оплаты труда. 9. Для чего необходимо нормирование труда? 10. В чем заключается тарифная система организации оплаты труда? 11. Назовите основные формы оплаты труда. 12. Какие бывают системы повременной формы оплаты труда? 13. От чего зависит заработок при сдельной оплате труда? 14. Назовите системы сдельной оплаты труда. 15. Для чего применяется система премирования? 16. Для чего необходимы доплаты и надбавки? 17. Как должна оплачиваться работа в сверхурочное время? 18. Как рассчитывают средний дневной заработок для расчета отпускных? 19. Какие удержания производят из заработной платы работника? 20. На каком счете учитывают расчеты с персоналом по оплате труда? Дайте характеристику этому счету.

¹ 69-1-2 «Расчеты по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

Глава 11. УЧЕТ ЗАТРАТ НА ПРОИЗВОДСТВО

Необходимость снижения издержек производства в условиях конкуренции на рынке, систематического анализа и прогнозирования затрат на ближайшую и дальнюю перспективу обусловлена заинтересованностью предприятий в постоянном росте массы прибыли.

11.1. Организация учета производственных затрат

Производственный процесс — это совокупность отдельных процессов труда, направленных на превращение исходного сырья и материалов в готовый, заданного свойства продукт, пригодный к потреблению или дальнейшей обработке. Характеристика производственного процесса определяется выпускаемым видом продукции, уровнем специализации, объемом производства, типом и видом применяемой предприятием техники и технологии.

Учет производственных затрат должен детально отражать все расходы, связанные с обычными видами деятельности организации, так как, анализируя затраты, можно не только контролировать, но и регулировать расходы, определять их результативность и степень влияния на себестоимость продукции. Сформированная в учете информация о произведенных затратах помогает эффективнее организовать производство для снижения величины затрат, а снижение величины затрат позволяет уменьшить цены на выпускаемую продукцию, что при условии сохранения качества продукции повышает ее конкурентоспособность и, таким образом, дает предприятию возможность укрепить свои позиции на рынке.

Основными задачами бухгалтерского учета производственных затрат являются:

- своевременное, полное и достоверное отражение фактических расходов;
- контроль за использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

Бухгалтеру, занимающемуся обработкой информации по производственным затратам, необходимо знать специфику конкретного производства и разбираться в технологическом процессе производства продукции.

Характеристика производств

Учет затрат по видам продукции, отдельным операциям и выполняемым работам зависит прежде всего от отраслевых особенностей. В зависимости от организации технологического процесса все промышленные производства делятся на две большие группы: *отрасли добывающей промышленности* (предприятия по добыче природных ископаемых: руды, угля, нефти, газа, сланцев, соли и др., а также ГЭС, предприятия лесозаготовки, по лову рыбы и добыче морепродуктов, водопр-

воды) и *отрасли обрабатывающей промышленности* (предприятия по переработке промышленного и сельскохозяйственного сырья, производству готовой продукции средств производства и предметов потребления).

Отрасли обрабатывающей промышленности делятся, в свою очередь, по технологическому признаку обработки сырья и полуфабрикатов на производства *с последовательной переработкой исходного сырья*, в которых конечный продукт образуется путем последовательного прохождения обработки сырья через несколько фаз (переделов) (например, в металлургии передел — это стадия производства — выплавка чугуна, выплавка стали, прокат) и *параллельные производства*, где одновременно создаются различные детали, из которых потом собирают крупные узлы, а затем законченные изделия (например: машиностроение, судостроение, приборостроение, швейное производство).

В зависимости от количества выпускаемой продукции в промышленности существует три типа производства: единичное, серийное и массовое. При *единичном производстве* каждый вид продукции выпускается малыми партиями, которые больше не повторяются, или изготавливается в единичном экземпляре (крупные турбины, суда, уникальные станки). Цеха при этом оснащены универсальным оборудованием, на котором выполняются самые разнообразные операции. Себестоимость продукции в единичном производстве очень высока. При *серийном производстве* продукция выпускается сравнительно крупными партиями. Изготовление серий изделий одного вида обычно повторяется через регулярные промежутки времени. При повторных запусках серий часто вносятся изменения в конструкцию и технологию изделий, организацию рабочих мест. В зависимости от размера серии различают крупносерийное и мелкосерийное производство (приборостроение, авиационное производство), и чем крупнее серия, тем ниже себестоимость продукции. При *массовом производстве* выпускается однородный неменяющийся ассортимент продукции. В цехах преобладают специальное оборудование, предназначенное для выпуска только одного изделия, поточные и автоматические линии. Продукция выпускается в массовом количестве (обувное, текстильное, автомобильное производство).

Промышленное производство подразделяется на основное и вспомогательное. К *основному производству* относят процессы, непосредственно связанные с превращением предмета труда в готовую продукцию (товарную продукцию). *Вспомогательное производство* объединяет процессы, которые лишь способствуют основным процессам, но сами непосредственно в них не участвуют. К вспомогательным производствам относят подразделения по обеспечению предприятия электроэнергией, газом; ремонтные, транспортные, инструментальные цеха и т. д. Продукция вспомогательных цехов, обслуживающих участков и бригад не относится к основному производству лишь потому, что потребляется внутри предприятия и вследствие этого не является самостоятельным товаром. *Обслуживающие производства и хозяйства* обычно обслуживают личные нужды работников предприятия и вырабатывают продукцию (оказывают услуги) непромышленного характера. К ним относят столовые, детские сады, поликлиники, больницы и т. д.

Учет каждого вида производства ведут раздельно на счетах: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства».

Классификация затрат

Важнейшей предпосылкой правильной организации учета и исчисления себестоимости продукции, а также эффективного управления затратами служит экономически обоснованная классификация затрат (схема 11.1.1).

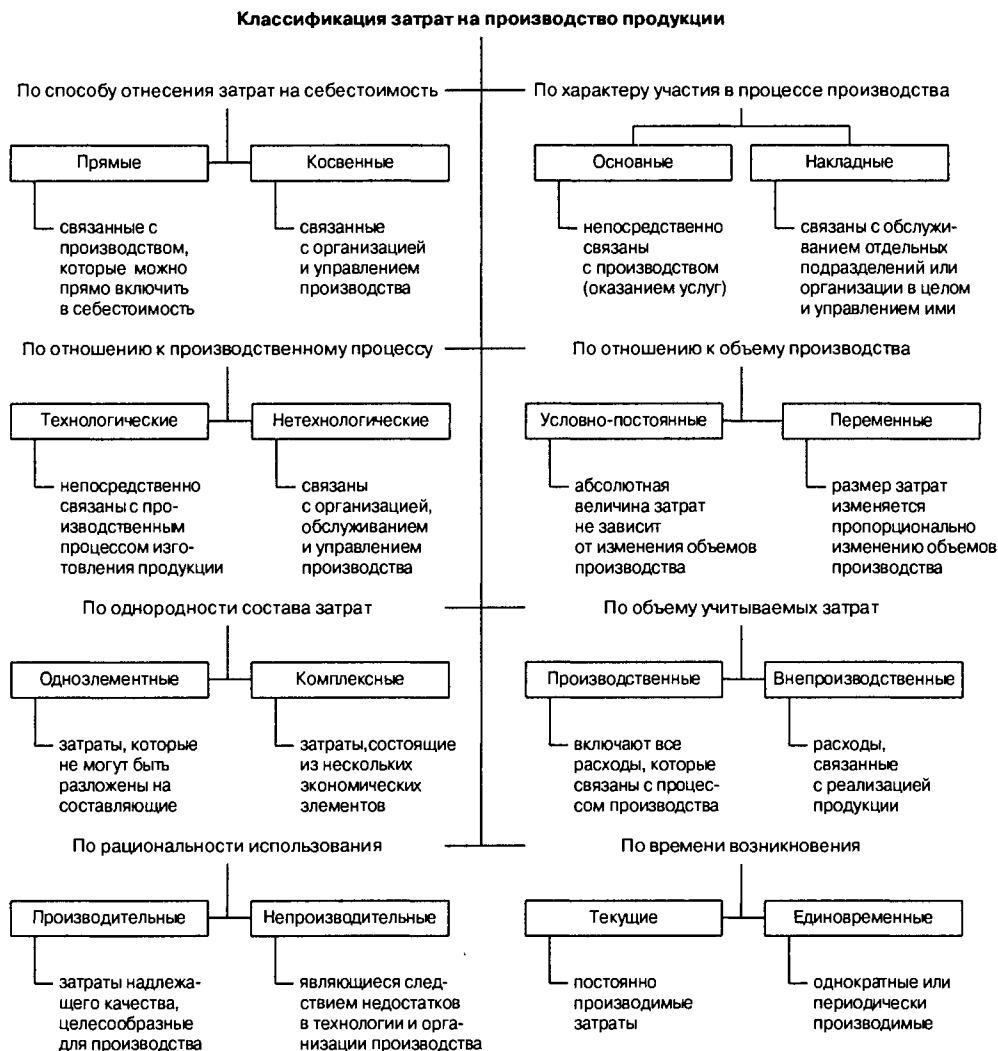


Схема 11.1.1. Классификация затрат

По характеру участия в процессе производства затраты делят на основные и накладные. *Основные (технологические) расходы* непосредственно связаны с производством и оказанием услуг. К ним относят затраты на оплату труда, стоимость материалов, топлива, электроэнергии, другие расходы, связанные с конкретным объектом калькулирования. *Накладные расходы* связаны с обслужива-

нием отдельных подразделений (цехов, участков) или организации в целом и управлением ими.

Затраты в зависимости от способов включения их в себестоимость продукции (работ, услуг) подразделяют на прямые и косвенные. Под *прямыми* затратами подразумевают расходы, связанные с производством, которые можно прямо включать в себестоимость продукции (работ, услуг) непосредственно по данным первичных документов. К ним относят расходы на сырье и материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и энергию на производственные цели, оплату труда производственных рабочих. Под *косвенными затратами* понимают расходы, связанные с организацией и управлением производством, имеющие отношение ко всему производству в целом (затраты на отопление и освещение, смазочные материалы и т. п.), и не связанные непосредственно с изготовлением конкретной продукции. Их невозможно прямо включить в себестоимость определенного вида продукции, услуг. Они распределяются косвенным путем, т. е. пропорционально тому или иному признаку, и включаются в себестоимость объектов учета с помощью специальных методов. Обоснованное распределение косвенных расходов между изделиями, с тем чтобы исчисленная себестоимость отдельных видов продукции (работ, услуг) была максимально достоверной, остается одной из наиболее сложных проблем калькулирования.

Все расходы организации по связи с технико-экономическими факторами, а главным образом зависящие от изменения объемов выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), подразделяют на условно-постоянные и переменные расходы. К *условно-постоянным* относятся затраты, абсолютная величина которых не зависит от изменения объема производства, т. е. от использования производственных мощностей, или зависит от него в незначительной степени. К таким расходам относят: затраты на подготовку и освоение производства продукции; оплату труда общезаводского персонала с установленными на нее начислениями; расходы на содержание пожарной и сторожевой охраны; амортизацию основных средств общехозяйственного назначения и другие общепроизводственные и общехозяйственные расходы. К *переменным* относят расходы, размер которых изменяется пропорционально изменению объема производства продукции: затраты на сырье и полуфабрикаты, основные и вспомогательные материалы, топливо и энергию всех видов на технологические цели, заработную плату производственных рабочих и т. п. Различают следующие переменные издержки: пропорциональные — изменяются в зависимости от степени загрузки производственных мощностей (например, аккордная заработная плата); прогрессивные — повышаются быстрее степени загрузки производственных мощностей (надбавки к заработной плате за сверхурочную работу и доплаты за работу в праздничные дни, расходы, связанные с выпуском бракованной продукции); регрессивные — растут медленнее, чем количество произведенной продукции (скидки с цены при закупках большого количества продукции).

По однородности состава затраты подразделяют на одноэлементные (простые) и комплексные. К *одноэлементным* относят затраты, которые на данном предприятии не могут быть разложены на составляющие, так как состоят из однородных элементов (основной и вспомогательный материал для изготовления продукции, заработная плата основного производственного персонала и т. п.). К *комплексным* относят затраты, состоящие из нескольких экономических элементов (общепроизводственные, общехозяйственные расходы).

По сферам осуществления затраты подразделяют на производственные и внепроизводственные. В *производственные* затраты включают все расходы, которые связаны с процессом производства продукции (работ, услуг). *Внепроизводственные*, или *коммерческие, расходы* — это расходы, связанные с реализацией продукции.

По целесообразности использования расходы могут быть производительные и непроизводительные. К *производительным* относят затраты на производство продукции (работ, услуг) надлежащего качества, затраты, целесообразные для данного производства. К *непроизводительным* расходам относят те, которые являются следствием недостатков в технологии и организации производства (брак продукции, оплата простоев и сверхурочных работ и др.).

В зависимости от времени возникновения и списания на производство затраты делят на затраты текущего периода и затраты будущих периодов. *Затраты текущего периода* связаны с производством и реализацией продукции в данном периоде, также к ним относится часть резервируемых расходов и затрат будущих отчетных периодов, включаемых в себестоимость продукции планового и отчетного периода (вознаграждения за выслугу лет и др.). К *затратам будущих периодов* относятся затраты, возникающие в данном планируемом и отчетном периоде, но подлежащие отнесению на себестоимость конкретных видов продукции (в заранее определенном размере) в течение нормативного срока (затраты на подготовку и освоение производства и др.).

Приведенная номенклатура может и должна уточняться предприятиями и организациями в зависимости от конкретной специфики производства, отраслевых особенностей состава затрат и других факторов, имеющих принципиальное значение для обоснованного калькулирования продукции. Причем данное распределение должно быть закреплено в учетной политике предприятия.

Себестоимость продукции

Сумма затрат предприятия на производство продукции, включая стоимость полуфабрикатов, покупных изделий и услуг других предприятий, а также затраты по обслуживанию и управлению производством *составляют производственную себестоимость*.

Предприятия определяют два варианта учета затрат на производство: один — для целей бухгалтерского учета, другой — для целей налогообложения.

В бухгалтерском учете себестоимость продукции определяется как совокупность расходов по обычным видам деятельности, понесенных в связи с производством и реализацией продукции в отчетном периоде. В себестоимость продукции возможно включать фактически произведенные затраты, что позволяет установить их достоверный уровень, определить реальную себестоимость продукции, прибыль и рентабельность. Правила формирования информации о расходах организации в бухгалтерском учете устанавливает ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. Приказом Минфина РФ от 06.05.1999 № 33н.

Себестоимость же как элемент учета для целей налогообложения является величиной, уменьшающей налогооблагаемую базу. Поэтому для целей налогообложения фактическая себестоимость корректируется с учетом утвержденных норм, нормативов и лимитов, устанавливаемых государством по отдельным лимитируе-

мым элементам затрат. Документом, регламентирующим учет затрат для целей налогообложения, является гл. 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ.

Затраты, формирующие себестоимость продукции (работ, услуг), можно классифицировать по различным признакам, одним из которых является их экономическое содержание. В соответствии с экономическим содержанием затраты группируются *по следующим элементам*: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных фондов, прочие затраты.

Материальные затраты — это предметы труда, однократно участвующие в производственном процессе и полностью переносящие свою стоимость на себестоимость продукции за один производственный цикл. Труд персонала предприятия, участвующего в производственном процессе, оплачивается в форме *заработной платы*. *Отчисления на социальные нужды* — это обязательные отчисления с затрат на оплату труда, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), производимые по установленным тарифам в федеральный бюджет, Фонд социального страхования, фонды обязательного медицинского страхования. Средства труда, длительное время участвующие в производственном процессе, переносят свою стоимость на стоимость продукта по частям в *виде амортизационных отчислений*. *Прочие затраты* — это расходы, входящие в себестоимость продукции (работ, услуг), но не относящиеся к вышеперечисленным. К прочим затратам относят: налоги, сборы и платежи, оплату процентов за кредит, за услуги банков, оплату услуг сторонних организаций за охрану, сертификацию продукции и т. д.

Сведения о затратах по каждому из элементов группируются на соответствующих счетах. Так, расход материалов отражают по кредиту счета 10 «Материалы» с указанием корреспондирующих с ним дебетуемых счетов, что и позволяет распределить расход материалов между хозяйственными процессами, а сумму амортизации основных средств — по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» в корреспонденции со счетами учета затрат на производство (расходов на продажу). Суммы расходов на оплату труда отражают по кредиту счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в разрезе корреспондирующих счетов, а отчисления на социальное страхование — на счете 69 «Расчеты по социальному страхованию». Сумму прочих расходов определяют по данным счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

Таким образом, система счетов бухгалтерского учета обеспечивает учет всех затрат по экономическим элементам и их распределение между хозяйственными процессами.

Для того чтобы определить производственную себестоимость определенного вида готовой продукции, применяют постатейный учет затрат. Классификация затрат *по статьям калькуляции* позволяет распределить затраты по ассортиментным группам, установить объем расходов по каждому виду работ. Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг), а также порядок оценки остатков незавершенного производства и готовой продукции устанавливаются организацией самостоятельно исходя из особенностей производственной деятельности, структуры организации управления в порядке, предусмотренном действующими законодательными и нормативными актами.

Устанавливаемая для конкретной отрасли группировка затрат по статьям позволяет обеспечить наиболее точное выделение расходов, связанных с определенным видом продукции, которые можно прямо включить в себестоимость продукции.

Отраслевая номенклатура статей затрат не может включать одинаковые для всех предприятий калькуляционные статьи, однако типовую номенклатуру статей расходов в промышленности можно представить в виде, представленном на схеме 11.1.2.

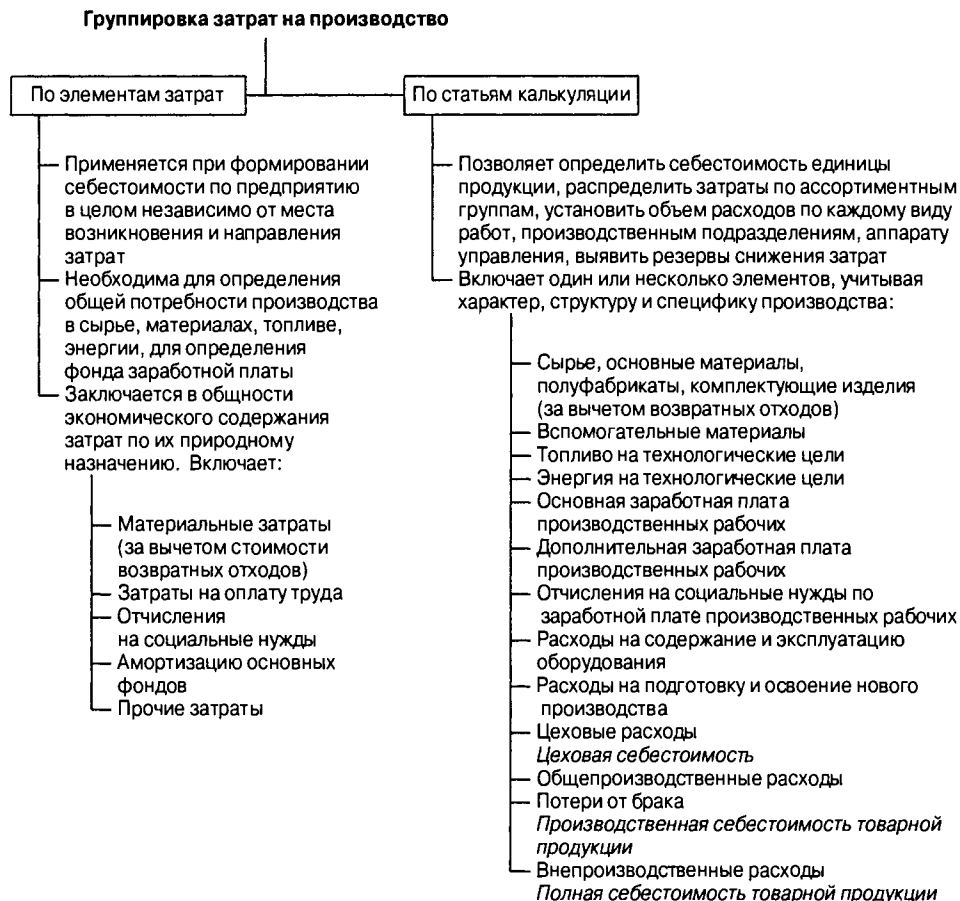


Схема 11.1.2. Группировка затрат на производство

Для контроля за составом затрат необходимо знать не только то, что затрачено в процессе производства, но и где эти затраты произведены, т. е. определять затраты по местам их возникновения (цех, участок, бригада, отдел и т. п.). Виды производств, участки, цехи, по которым ведется обособленный учет затрат, являются объектами учета затрат на производство. Принцип разграничения затрат позволяет определить результаты внутрипроизводственной хозяйственной деятельности отдельных подразделений предприятия.

В зависимости от объема затрат, включаемых в калькуляцию, различают калькуляцию цеховой, производственной и полной себестоимости (схема 11.1.3).

Виды себестоимости по объему учитываемых затрат

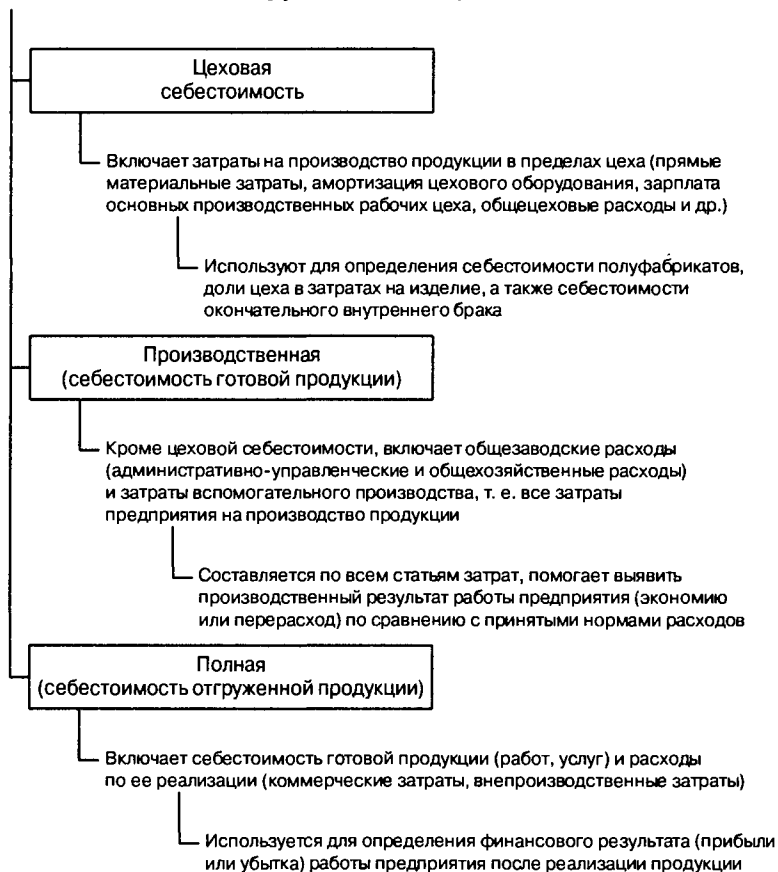


Схема 11.1.3. Виды себестоимости

11.2. Методы учета затрат

Для определения фактической себестоимости продукции и контроля за процессом формирования себестоимости продукции используются специальные методы учета затрат, которые представляют собой совокупность приемов документирования и отражения затрат производства. Методы зависят от организации и технологии производства, а также от характера выпускаемой продукции. Основными из них являются простой, позаказный, попередельный и нормативный (схема 11.2.1).

Попроцессный (простой) метод применяется на тех предприятиях, которые вырабатывают однородную продукцию, имеют массовый характер производства и краткий период технологического процесса и где отсутствуют остатки незавершенного производства (или на которых они стабильные). Этот метод характерен

Методы учета производственных затрат

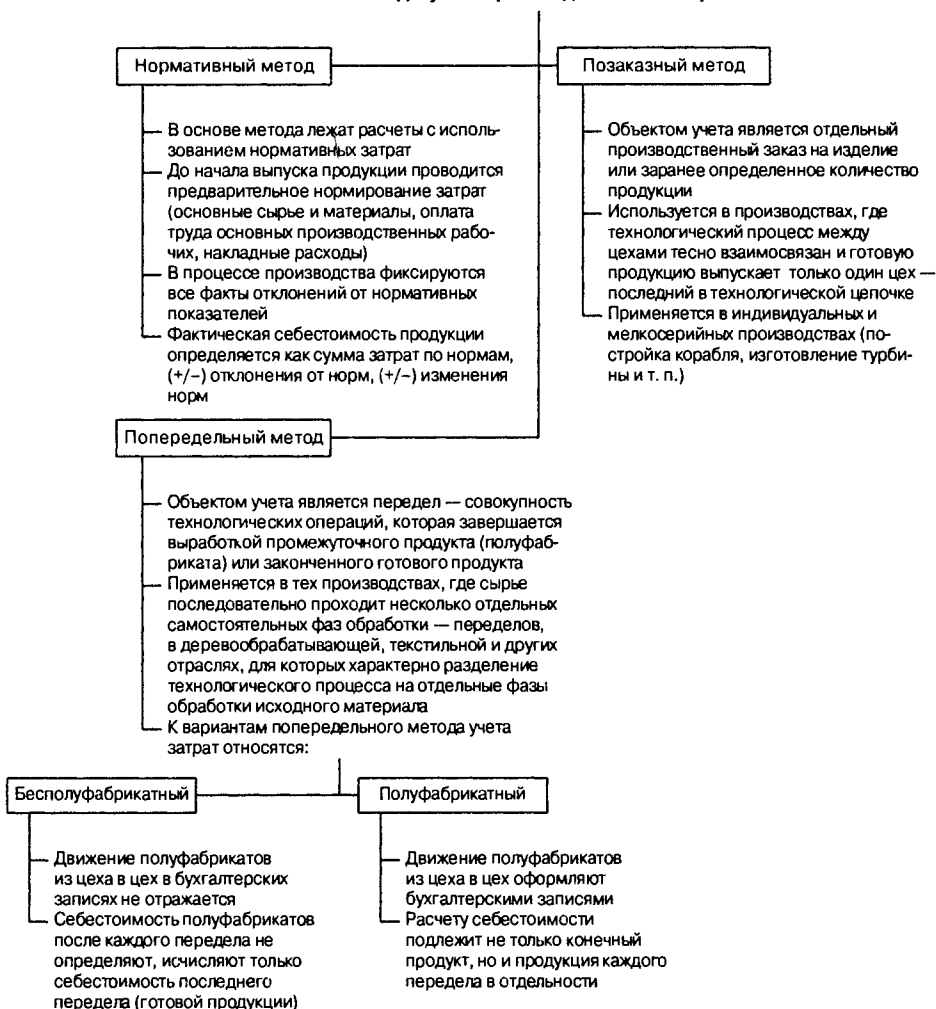


Схема 11.2.1. Методы учета затрат

для предприятий добывающих отраслей промышленности, промышленности строительных материалов, химической промышленности и др.

При проведении попроцессного метода калькулирования все затраты предприятия или части предприятия суммируются и делятся на количество произведенной продукции:

$$\text{Себестоимость единицы продукции} = \frac{\text{Общая сумма издержек (за определенный период времени)}}{\text{Количество произведенной продукции (за определенный период времени)}}$$

При позаказном методе объектом учета и калькулирования является отдельный производственный заказ, которому присваивается шифр. Заказ открывают на основании договора с заказчиком, в котором конкретизируют объект договора (заказа), его качественные характеристики, объем (количество) продукции, срок поставки, договорную цену, форму расчетов и пр. Этот метод используют в производствах с механической сборкой деталей, узлов и изделий в целом, где технологический процесс тесно связан между цехами, а готовую продукцию выпускает последний в технологической цепочке цех. Позаказный метод учета и калькулирования продукции применяют на предприятиях, выполняющих работы или оказывающих услуги по заказам клиентов, в индивидуальных и мелкосерийных производствах, в судостроительной промышленности, на предприятиях тяжелой индустрии, где вырабатывают продукцию в индивидуальном исполнении (постройка корабля, изготовление турбины и т. п.).

В аналитическом учете производственные затраты группируются по заказу в разрезе установленных статей калькуляции. Учет прямых затрат по отдельным заказам ведется на основании первичных документов, отражающих выработку, расход материалов и т. п., с обязательным указанием соответствующего шифра заказа. Косвенные расходы распределяются между отдельными заказами условно принятым в данном производстве или отрасли способом.

Себестоимость индивидуального заказа определяется суммой всех затрат производства со дня его открытия и до дня выполнения и закрытия. В мелкосерийном производстве фактическая себестоимость единицы продукции исчисляется путем деления суммы фактических затрат (прямых и косвенных) по выполнению заказа на количество продукции, изготовленной по этому заказу (схема 11.2.2).

Отчетную калькуляцию при позаказном методе учета составляют после того, как работы по заказу будут полностью выполнены, до окончания заказа все затраты считаются незавершенным производством. Отсутствие оперативного контроля за уровнем затрат, сложность и громоздкость инвентаризации незавершенного производства относятся к существенным недостаткам этого метода.

Попередельный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется в тех отраслях промышленности, где характерно разделение технологического процесса на отдельные фазы обработки исходного материала и обрабатываемое сырье последовательно проходит несколько отдельных самостоятельных фаз обработки — переделов (нефтеперерабатывающая, химическая, целлюлозно-бумажная, текстильная промышленность и др.).

Передел — это совокупность технологических операций, которые завершаются выработкой промежуточного продукта (полуфабриката) или получением законченного готового продукта.

Затраты на изготовление продукции таких производств учитываются по видам однородных изделий, статьям калькуляции и переделам. Порядок учета затрат и калькулирования продукции по переделам на различных предприятиях неодинаков. На некоторых предприятиях прямые затраты в бухгалтерском учете отражаются по каждому переделу в отдельности, а стоимость исходного сырья включается в себестоимость продукции только первого передела. Себестоимость конечного продукта составляет сумму затрат всех переделов.

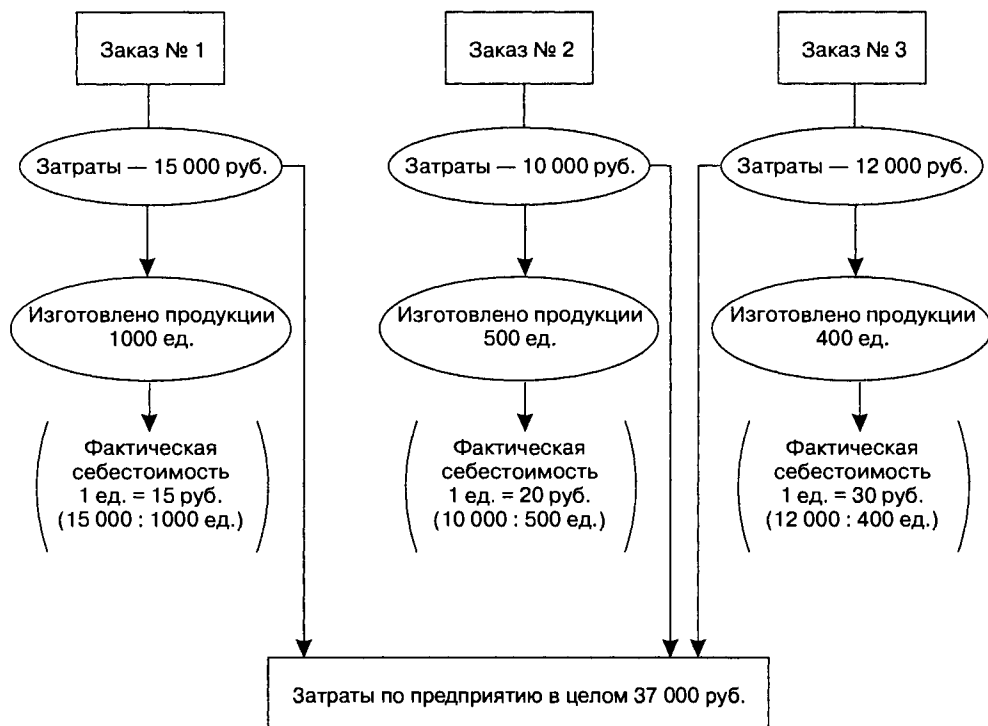


Схема 11.2.2. Позаказный метод учета затрат

При поперечном методе учета производства и калькулирования себестоимости продукции применяют бесполуфабрикатный и полуфабрикатный варианты. При *бесполуфабрикатном варианте* контроль за движением полуфабрикатов внутри цехов (переделов) и между ними осуществляют оперативно в натуральном выражении без записей по счетам. При *полуфабрикатном варианте* рассчитывается себестоимость не только конечного продукта, но и продукции каждого передела в отдельности (схема 11.2.3).

Предприятия, реализующие продукцию каждого отдельного передела на сторону, применяют полуфабрикатный вариант учета затрат, остальные — бесполуфабрикатный.

На предприятиях, применяющих поперечный метод учета, используют важнейшие элементы нормативного метода — систематическое выявление отклонений фактических затрат от текущих норм (плановой себестоимости) и учет изменений этих норм.

Нормативный метод учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции применяется при массовом и серийном производстве на предприятиях обрабатывающих отраслей промышленности, в машиностроении, на предприятиях легкой промышленности. В основе нормативного метода лежит принцип учета и контроля в пределах установленных норм и нормативов и отклонений от них. Фактическая производственная себестоимость продукции определя-

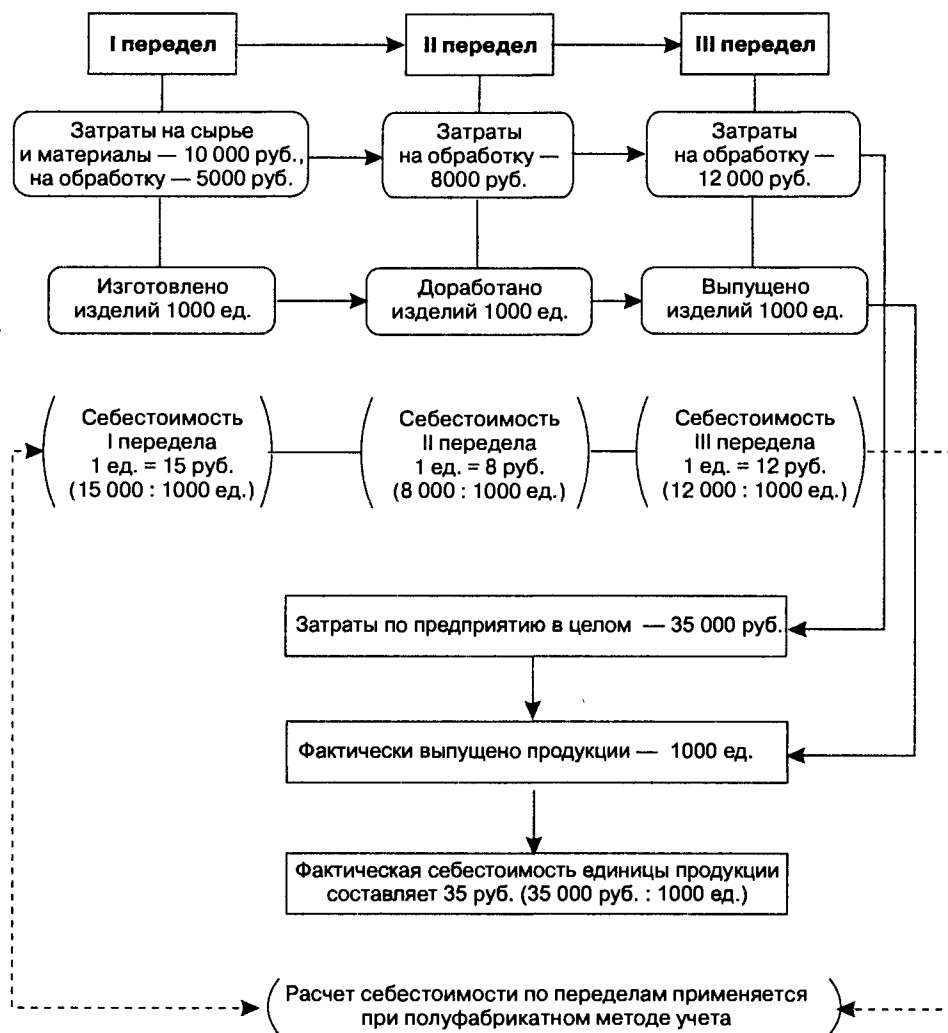


Схема 11.2.3. Попередельный метод учета затрат

ется путем корректировки нормативной себестоимости изделия на отклонения от норм по каждой статье затрат.

Обязательными условиями применения нормативного метода являются:

- составление нормативной калькуляции по действующим на начало месяца нормам;
- выявление отклонений фактических затрат от действующих норм в момент их возникновения;
- учет изменений действующих норм;
- отражение изменений действующих норм в нормативных калькуляциях.

До начала производственного процесса проводится предварительное нормирование затрат на каждое изделие по статьям расходов, т. е. определяются затраты на его изготовление по технологическим нормам.

Как правило, нормативные затраты определяются по следующим статьям расходов: сырье и основные материалы; оплата труда основных производственных рабочих; накладные расходы. Для расчета накладных расходов составляются сметы, которые носят постоянный характер. В случае значительных колебаний объема производства, которые могут привести к изменению величины накладных расходов, составляются скользящие сметы с разбивкой всех статей накладных расходов на постоянные и переменные элементы. Для переменной части разрабатываются нормативные величины. Для расчета стандартной себестоимости нормативные затраты на сырье и материалы, на оплату труда и нормативные накладные расходы суммируются.

В ходе осуществления производственной деятельности учет фактических затрат ведется с разделением на расходы в пределах норм и отклонения от норм с указанием объекта возникновения отклонений, причин и виновников их образования. При этом также учитываются изменения, вносимые в действующие нормы затрат в результате внедрения организационно-технических мероприятий, и определяется влияние этих изменений на себестоимость продукции.

Отклонения от норм делятся на положительные, означающие экономию в затратах, и отрицательные, вызывающие их увеличение. *Положительные отклонения* — экономия, достигнутая при более полном использовании сырья с наименьшими отходами, при повышении производительности труда, сокращении времени на обработку деталей и на их сборку. *Отрицательные отклонения* — дополнительное использование сырья, материалов сверх установленных норм и т. п. На основе детального анализа причин отклонений разрабатываются управленческие решения по устранению этих причин, а одним из результатов может стать уточнение самих стандартов.

Имея нормативные калькуляции, документы или свод документов на отклонения от норм в текущем месяце и их изменения, зная количество выпущенной продукции, бухгалтерия рассчитывает фактические затраты отчетного месяца.

Расчеты фактической себестоимости осуществляются по следующей формуле:

$$\Phi_{\text{ст}} = H_{\text{ст}} \pm O_{\text{н}} \pm I_{\text{н}}$$

где $\Phi_{\text{ст}}$ — фактическая себестоимость; $H_{\text{ст}}$ — нормативная себестоимость; $O_{\text{н}}$ — отклонения от норм (экономия или перерасход); $I_{\text{н}}$ — изменения норм (в сторону их увеличения или уменьшения).

11.3. Сводный учет затрат на производство

Под *сводным учетом затрат на производство* принято понимать весь комплекс учетных работ, связанных с группировкой затрат в разрезе установленных статей расходов в целом по предприятию, по распределению затрат между незавершенным производством и товарным выпуском, а также по цехам, переделам и другим местам возникновения этих затрат (схема 11.3.1).

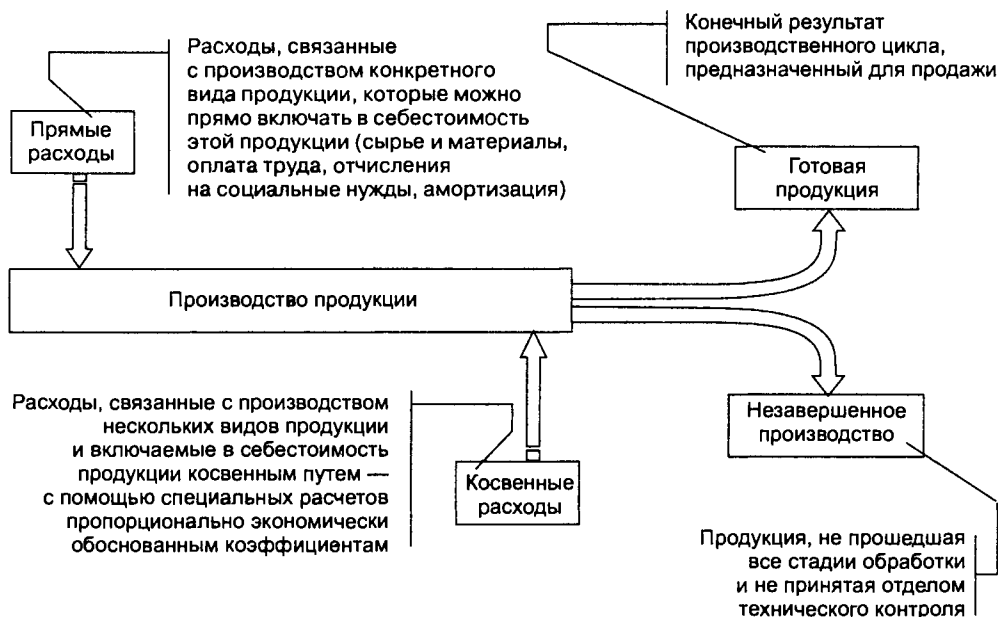


Схема 11.3.1. Включение затрат в производство продукции

Счета учета затрат

Информация о затратах организации, признанных в качестве расходов по обычным видам деятельности отчетного периода, формируется на следующих активных счетах бухгалтерского учета:

№ счета	Наименование счета	Рекомендуемая аналитика
20	Основное производство	По видам затрат и видам выпускаемой продукции (работ, услуг)
21	Полуфабрикаты собственного производства	По местам хранения полуфабрикатов и отдельным наименованиям (видам, сортам, размерам и т. д.)
23	Вспомогательные производства	По видам производств
25	Общепроизводственные расходы	По отдельным подразделениям организации и статьям расходов
26	Общехозяйственные расходы	По местам возникновения затрат и др.
28	Брак в производстве	По отдельным подразделениям организации, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака
29	Обслуживающие производства и хозяйства	По отдельным подразделениям организации и статьям расходов

Такое количество счетов обусловлено сложностью процесса производства, его значимостью в хозяйственной деятельности предприятия.

Счет 20 «Основное производство» предназначен для обобщения информации о затратах производства, продукция (работы, услуги) которого явилась целью создания данной организации (схема 11.3.2).

Счет 20 «Основное производство»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость незавершенного производства		
10		Возвращены на склад из основного производства неиспользованные материалы, а также возвратные отходы	10
Кредит	Сырье, материалы переданы в основное производство		Дебет
70, 69		Оприходованы на склад полуфабрикаты собственного производства	21
Кредит	Начислена заработная плата работникам основного производства и отчисления на социальное страхование		Дебет
02; 05		Отражено списание фактической производственной себестоимости готовой продукции (при использовании счета 40)	40
Кредит	Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов, используемым в основном производстве		Дебет
25, 26		Принята к учету готовая продукция, изготовленная основным производством (без использования счета 40)	43
Кредит	Отражены общепроизводственные и общехозяйственные расходы, включенные в себестоимость продукции основного производства		Дебет
Сальдо конечное	Стоимость незавершенного производства		

Схема 11.3.2. Счет 20

По дебету счета 20 «Основное производство» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства;
- потери от брака.

Согласно п. 8 ПБУ 10/99 «Расходы организации», расходы по обычным видам деятельности группируются по следующим элементам: материальные затраты; затраты на оплату труда; отчисления на социальные нужды; амортизация; прочие затраты.

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Материальные затраты		
На нужды основного производства списаны материалы:	20	
— сырье и материалы		10-1
— покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали		10-2

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
– топливо		10-3
– тара и тарные материалы		10-4
– запасные части		10-5
– прочие материалы		10-6
– строительные материалы		10-8
– инвентарь и хозяйственные принадлежности		10-9
– специальная оснастка и специальная одежда		10-11
Расходы на оплату труда		
Начислена зарплата работникам основного производства	20	70
Отчисления на социальные нужды		
Начислен ЕСН:	20	
– в части, подлежащей уплате в федеральный бюджет		69 ¹
– в части взносов в Фонд социального страхования		69 ²
– в части взносов в Федеральный фонд обязательного медицинского страхования		69 ³
– в части взносов в территориальный фонд обязательного медицинского страхования		69 ⁴
Начислены взносы на страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний	20	69 ⁵
Амортизация		
Начислена амортизация по объектам, используемым в основном производстве:	20	
– основных средств		02
– нематериальных активов		05 (04)
Прочие расходы⁶		
Списаны в конце месяца расходы, относящиеся к расходам, включаемым в себестоимость продукции основного производства:	20	
– общепроизводственные расходы, собранные в течение месяца на счете 25 «Общепроизводственные расходы»		25
– общехозяйственные расходы, собранные в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы»		26

¹ Субсчет «Расчеты по ЕСН в части, зачисляемой в федеральный бюджет».

² Субсчет «Расчеты по ЕСН с Фондом социального страхования».

³ Субсчет «Расчеты по ЕСН с Федеральным фондом обязательного медицинского страхования».

⁴ Субсчет «Расчеты по ЕСН с территориальным фондом обязательного медицинского страхования».

⁵ Субсчет «Страховые взносы на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний».

⁶ Расходы, связанные с производством нескольких видов продукции (работ, услуг), а также управлением и обслуживанием основного производства, относятся к косвенным расходам. В составе прочих расходов учитывают расходы: на обеспечение пожарной безопасности; на арендные платежи (в том числе по договору лизинга); на гарантийный ремонт и обслуживание; на сертификацию продукции и услуг; на командировки и др.

Сумма фактических затрат (прямых и косвенных), связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), понесенных организацией в текущем месяце, уменьшенная на сумму затрат, отнесенных к незавершенному производству, составляет производственную себестоимость продукции (работ, услуг).

По кредиту счета 20 «Основное производство» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и услуг. Эти суммы могут списываться со счета 20 «Основное производство» в дебет счетов 43 «Готовая продукция», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 90 «Продажи» и др.

Счет 23 «Вспомогательные производства» предназначен для обобщения информации о затратах производств, которые являются вспомогательными (подсобными) для основного производства организации.

Этот счет используют для учета затрат: производств, обеспечивающих обслуживание различными видами энергии (электроэнергией, паром, газом, воздухом и др.); транспортного обслуживания; по ремонту основных средств; изготовлению инструментов, штампов, запасных частей; строительных деталей и т. д. (схема 11.3.3).

Счет 23 «Вспомогательные производства»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость незавершенного производства		
02, 05	Начислена амортизация по объектам основных средств и нематериальных активов, используемым во вспомогательных производствах	Возвращены на склад материалы, неиспользованные во вспомогательном производстве	10 Дебет
10	Отпущены материалы для нужд вспомогательных производств	Затраты вспомогательных цехов включены в себестоимость продукции основного производства	20 Дебет
70, 69	Начислены заработная плата работникам вспомогательных производств и отчисления на социальное страхование с оплаты труда	Отражены потери от неисправимого брака продукции вспомогательных производств	28 Дебет
26	Общехозяйственные расходы списаны на затраты вспомогательных производств	Принята к учету готовая продукция, изготовленная вспомогательным производством	43 Дебет
Сальдо конечное	Стоимость незавершенного производства		

Схема 11.3.3. Счет 23

По дебету счета «Вспомогательные производства» отражаются:

- прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг;
- косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака.

Прямые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, выполнением работ и оказанием услуг, списываются на счет «Вспомогательные производства» с кредита счетов учета производственных запасов, расчетов с работниками по оплате труда и др.

Косвенные же расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, списываются в дебет счета 23 со счета 25 «Общепроизводственные расходы». Если в производстве продукции участвуют только вспомогательные цеха, то собирать общепроизводственные расходы можно сразу на счете 23.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Вспомогательным производством произведена продукция (выполнены работы, оказаны услуги) для нужд основного производства			
Требование-накладная	Списана стоимость материалов, использованных вспомогательным производством в процессе производства продукции (выполнения работ, оказания услуг)	23	10
Расчетно-платежная ведомость	Начислена зарплата производственным рабочим вспомогательного производства	23	70
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено начисление ЕСН на зарплату производственных рабочих	23	69
Бухгалтерская справка-расчет	Списана доля общепроизводственных расходов, приходящаяся на вспомогательное производство	23	25
Бухгалтерская справка-расчет	Сумма фактической себестоимости работ, выполненных для основного производства, списана на затраты основного производства	20	23

Общехозяйственные расходы можно включать в затраты на содержание вспомогательных производств, если те продают изготовленную ими продукцию (работы, услуги) на сторону.

По кредиту счета 23 «Вспомогательные производства» отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Вспомогательные производства, как правило, имеют самостоятельный производственный цикл, не связанный с циклом основного производства, и для того, чтобы формировать достоверную информацию по деятельности таких производств, аналитический учет на счете 23 следует вести с необходимой степенью детализации.

Счет 25 «Общепроизводственные расходы» предназначен для обобщения информации о расходах по обслуживанию основных и вспомогательных производств организации. Общепроизводственные расходы — это затраты на общее обслужи-

вание, организацию производства и управление на уровне отдельных производств или структурных подразделений (схема 11.3.4).

Счет 25 «Общепроизводственные расходы»

Дебет		Кредит	
02	Начислена амортизация по объектам основных средств общепроизводственного назначения	Общепроизводственные расходы включены в себестоимость продукции основного производства	20
Кредит		Дебет	
10	Списаны материальные ценности для общепроизводственных нужд	Списаны на затраты вспомогательных производств общепроизводственные расходы	23
Кредит		Дебет	
70, 69	Начислены заработная плата работникам, занятым обслуживанием производства и отчисления на социальное страхование	Отражена соответствующая доля общепроизводственных расходов, включенная в затраты по исправлению брака	28
Кредит		Дебет	
23	Отражены затраты вспомогательного производства, включенные в общепроизводственные расходы	Включены в состав расходов будущих периодов соответствующие общепроизводственные затраты	97
Кредит		Дебет	

Схема 11.3.4. Счет 25

В состав общепроизводственных (общехозяйственных) затрат включаются расходы: по содержанию и эксплуатации машин и оборудования; амортизационные отчисления и затраты на ремонт основных средств и иного имущества, используемого в производстве; расходы по страхованию указанного имущества; расходы на отопление, освещение и содержание помещений; арендная плата за помещения, машины, оборудование и др., используемые в производстве; оплата труда работников, занятых обслуживанием производства; другие аналогичные по назначению расходы.

Обычно на предприятии составляют сметы общепроизводственных расходов, которые собираются по каждому производственному цеху для того, чтобы руководители производства знали размер допустимых затрат и могли принимать решения по тем или иным видам расходов при изменении в объемах производства. Бухгалтерия предприятия также должна контролировать соблюдение смет общепроизводственных расходов.

В течение месяца общепроизводственные расходы собираются на счете 25 «Общепроизводственные расходы». При распределении в конце месяца эти расходы списываются:

- в дебет счета 20 «Основное производство» — в части расходов, включаемых в себестоимость продукции подразделений основного производства;
- в дебет счета 23 «Вспомогательные производства» — в части расходов, включаемых в себестоимость продукции подразделений вспомогательных производств.

Для распределения общепроизводственных расходов необходимо:

- выбрать объект, на который распределяются затраты (продукт, группа продуктов, место возникновения затрат);
- выбрать базу распределения затрат — вид показателя, с использованием которого производится распределение затрат;
- рассчитать коэффициент (ставку) распределения путем деления величины распределяемых косвенных затрат на величину выбранной базы распределения;
- определить величину затрат, приходящихся на каждый объект косвенных затрат, путем умножения рассчитанной величины (ставки) распределения затрат на соответствующую данному объекту величину базы распределения.

Базу для распределения общепроизводственных расходов организация устанавливает самостоятельно и закрепляет ее в учетной политике. В качестве базы распределения может использоваться стоимостной показатель, характеризующий оценку отдельных видов прямых затрат: заработная плата рабочих, занятых выпуском продукции определенного вида; стоимость материалов, израсходованных на производство определенного вида продукции; общая сумма прямых расходов, связанных с производством каждого из видов продукции; общая сумма выручки от продажи каждого вида продукции.

$$\frac{\text{Коэффициент распределения общепроизводственных расходов}}{\text{Зарплата рабочих}} = \frac{\text{Общепроизводственные расходы}}{\text{Зарплата рабочих}}$$

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислены расходы по обслуживанию основных и вспомогательных производств	25	02, 04, 05, 10, 60, 69, 70
Согласно учетной политике предприятия, общепроизводственные расходы распределены между видами деятельности пропорционально заработной плате рабочих, занятых в каждом из видов деятельности			
Ведомость распределения общепроизводственных расходов, бухгалтерская справка	Списаны общепроизводственные расходы в части, приходящейся на основное производство	20	25
	Списаны общепроизводственные расходы в части, приходящейся на вспомогательное производство	23	25
	Отражена соответствующая доля общепроизводственных расходов, включенная в затраты по исправлению брака	28	25

Аналитический учет по счету 25 «Общепроизводственные расходы» осуществляется по отдельным подразделениям организации (по цехам), а в их разрезе — по

установленной номенклатуре общепроизводственных (цеховых) расходов. Учет общепроизводственных расходов рекомендуется вести в разрезе статей, предусмотренных отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

Счет 26 «Общехозяйственные расходы». Расходы, не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу и связанные лишь с его организацией и управлением предприятием в целом, учитываются в течение месяца на счете «Общехозяйственные расходы».

Ученные на счете 26 общехозяйственные расходы, распределяются организацией ежемесячно по методике, установленной в ее учетной политике. В зависимости от способа формирования себестоимости продукции (работ, услуг) различают два варианта списания общехозяйственных расходов:

- при учете по сокращенной себестоимости общехозяйственные расходы в конце каждого отчетного периода в полном объеме списываются на счет 90 «Продажи»;
- при формировании полной себестоимости общехозяйственные расходы, собранные на счете 26, распределяются между различными видами продукции и включаются в их себестоимость по аналогии с общепроизводственными расходами. При этом общехозяйственные расходы могут списываться: на счет 23 «Вспомогательные производства» — если вспомогательные производства производили изделия и работы и оказывали услуги на сторону; на счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» — если обслуживающие производства и хозяйства выполняли работы и услуги на сторону.

Для реализации установленной учетной политикой организации методики по распределению общехозяйственных расходов необходимо:

- определить соотношение накладных расходов и прямых расходов основного производства и вспомогательных производств и хозяйств;
- по исчисленному проценту, умноженному на сумму прямых затрат, учтенных на счетах 20, 23, 29, определить сумму накладных расходов, которую следует отнести на каждый из этих счетов;
- по принятой в организации методике, являющейся элементом учетной политики, распределить общую сумму накладных расходов на счете 20 по объектам учета, а на счетах 23 и 29 — по видам производств или хозяйств.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по полной производственной себестоимости			
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Отражены затраты основного производства	20	02, 10, 60, 70, 69
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Отражены затраты вспомогательного производства	23	02, 10, 60, 70, 69

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Требование-накладная, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Отражены общехозяйственные расходы организации	26	02, 10, 60, 70, 69.
Бухгалтерская справка-расчет	Общехозяйственные расходы включены в себестоимость продукции (работ, услуг) основного производства	20	26
Бухгалтерская справка-расчет	Списана доля общехозяйственных расходов, связанных с деятельностью вспомогательного (обслуживающего) производства	23 (29)	26

Счет 28 «Брак в производстве». Браком в производстве считаются изделия, полуфабрикаты, узлы, детали и конструкции, которые не соответствуют по качеству установленным стандартам или техническим условиям и не могут быть использованы по своему прямому назначению или могут быть использованы лишь после устранения имеющихся дефектов.

В зависимости от характера дефектов, установленных при технической приемке, брак делится на исправимый и неисправимый (окончательный). Исправимым браком считаются изделия, полуфабрикаты (детали и узлы) и работы, которые после исправления могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически возможно и экономически целесообразно. Окончательным браком считаются изделия, полуфабрикаты, детали и работы, которые не могут быть использованы по прямому назначению и исправление которых технически невозможно или экономически нецелесообразно.

По месту обнаружения брак подразделяется на внутренний, выявленный на предприятии до отправки продукции потребителю, и внешний, выявленный у потребителя в процессе сборки, монтажа или при эксплуатации изделия. Стоимостная оценка и отражение в бухгалтерском учете забракованного изделия зависит от того, к какому виду — внутреннему или внешнему будет отнесен конкретный факт выявленного производственного брака.

Выявленный брак должен быть документально подтвержден актом о браке. Унифицированной формы такого акта нет, поэтому в организации самостоятельно разрабатывают форму акта о браке и утверждают в качестве приложения к учетной политике. Кроме обязательных реквизитов, предусмотренных для первичных документов п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете в акте о браке необходимо указать: наименование забракованного изделия; описание брака, его причины, подлежит ли он исправлению и кем допущен; количество забракованных изделий и их стоимость. Как правило, ответственным за составление этого документа является представитель отдела технического контроля организации. Первый экземпляр составленного акта передают в бухгалтерию для расчета себестоимости брака, определения потерь и взыскания их с виновных лиц.

По данным актов о браке и документов о расходах на исправление брака производятся записи на счетах бухгалтерского учета.

Все операции по браку учитываются на собирательно-распределительном счете 28 «Брак в производстве» (схема 11.3.5).

Счет 28 «Брак в производстве»			
Дебет		Кредит	
10			73
Кредит	Отпущены материалы на исправление брака	Отражена сумма, подлежащая возмещению с виновных лиц за потери от брака продукции	Дебет
70, 69			76
Кредит	Начислены заработная плата рабочим, занятым устранением брака, и отчисления на социальное страхование	Отражены суммы претензий к поставщикам за поставку недоброкачественных материалов, в результате использования которых был допущен брак	Дебет
25			91
Кредит	Отражена соответствующая доля общепроизводственных затрат, включенная в затраты по исправлению брака	Списана стоимость забракованной продукции при ее реализации	Дебет
20			96
Кредит	Невозмещаемые потери от брака списаны в затраты на производство	Списаны затраты по исправлению брака за счет предварительно созданного резерва на гарантийный ремонт	Дебет

Схема 11.3.5. Счет 28

Затраты, связанные с браком, определяются следующим образом.

Себестоимость внутреннего окончательного брака состоит из прямых затрат (включая расходы на содержание и эксплуатацию оборудования) и цеховых расходов. Себестоимость внутреннего исправленного брака включает затраты на сырье, материалы и полуфабрикаты, израсходованные при исправлении дефектной продукции, заработную плату производственных рабочих, начисленную за операции по исправлению брака, с отчислениями на социальные нужды, а также соответствующую долю расходов на содержание и эксплуатацию оборудования и цеховых расходов.

Стоимость внешнего брака состоит из производственной себестоимости продукции (изделий), окончательно забракованной потребителями, возмещения покупателю затрат, понесенных им в связи с приобретением этой продукции, а также транспортных расходов, вызванных заменой забракованной продукции, или из расходов на исправление забракованной продукции у потребителя, если она относится к исправимому браку.

Для определения потерь от внутреннего и внешнего брака, относимых на себестоимость продукции, к стоимости внутреннего и внешнего брака прибавляются затраты на исправление брака и вычитаются: стоимость забракованной продукции по цене ее возможного использования, суммы, фактически удержанные с виновников брака, и суммы возмещения убытков, присужденные арбитражем или фактически взысканные с поставщиков за поставку недоброкачественных материалов или полуфабрикатов.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
Внутренний брак			
В произведенной продукции, в связи с поломкой оборудования, выявлен брак, не подлежащий исправлению. Забракованная продукция может быть реализована			
Акт о браке, бухгалтерская справка-расчет	Отражена фактическая себестоимость выявленного в произведенной продукции брака	28	20
Бухгалтерская справка, приходный ордер	Бракованная продукция принята к учету по цене возможной реализации	10-6 ¹	28
Бухгалтерская справка-расчет	Невозмещаеые потери от брака списаны в затраты на производство	20	28
Изготовленная продукция признана браком по вине работника. Забракованные изделия подлежат исправлению			
Требование-накладная	Израсходованы материалы на исправление брака	28	10
Акт о браке, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Начислены заработная плата работникам, производившим исправление брака, и отчисления на социальное страхование	28	70, 69
Бухгалтерская справка-расчет	Списана соответствующая доля общепроизводственных расходов	28	25
Распоряжение руководителя, акт о браке	Отражена сумма, подлежащая возмещению с виновных лиц за потери от брака продукции	73-2 ²	28
Расчетно-платежная ведомость	Удержано из заработной платы работника, допустившего брак ³	70	73-2
Бухгалтерская справка-расчет	Невозмещаеые потери от брака списаны на затраты	20	28
Изготовленная продукция признана браком по вине работника. Забракованные изделия не подлежат исправлению или реализации по сниженной цене			
Требование-накладная	Отражена передача сырья со склада в производство	20	10
Акт о браке	Отражены потери от брака	28	20
Бухгалтерская справка-расчет	Восстановлен НДС по сырью, использованному при производстве брака	19	68
Бухгалтерская справка	Сумма НДС списана на потери от брака	28	19
Распоряжение руководителя, акт о браке	Отражена задолженность работника по возмещению причиненного ущерба	73-2	28
Расчетно-платежная ведомость	Удержано из заработной платы работника, допустившего брак ³	70	73-2

¹ Произведенная продукция с выявленным браком, т. е. технические и качественные характеристики которой не соответствуют установленным требованиям, не признается готовой продукцией (п. 2 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов»), поэтому стоимость бракованной продукции отражается в цене возможного использования, в корреспонденции со счетом 10 «Материалы» субсчет 10-6 «Прочие материалы».

² Субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба».

³ Общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20% заработной платы, причитающейся работнику (ст. 138 ТК РФ).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
Внешний брак			
Брак в изделии, выявленный покупателем, подлежит исправлению. Брак допущен по вине работника			
Акт о браке, бухгалтерская справка	Списаны на потери от брака расходы транспортного цеха по доставке бракованной продукции	28	23
Накладная	Отражена стоимость бракованной продукции	002	
Акт о браке, расчетно-платежная ведомость, бухгалтерская справка-расчет	Списаны на потери от брака расходы по исправлению брака	28	70, 69
Бухгалтерская справка	Списаны на потери от брака расходы транспортного цеха по доставке возвращаемой покупателю продукции	28	23
Накладная	Стоимость возвращенной покупателю продукции списана с забалансового учета		002
Акт о браке, бухгалтерская справка-расчет	Отражена задолженность виновного лица по возмещению расходов на исправление брака	73-2	28
Расчетно-платежная ведомость	Отражено погашение задолженности работником	70	73-2

Порядок списания потерь от внешнего брака зависит от того, создает ли организация резерв на гарантийный ремонт или нет. В бухгалтерском учете резерв на гарантийный ремонт предусмотрен п. 72 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности. Если такой резерв сформирован, то сумму потерь от брака списывают за счет этого резерва:

Дебет 20, Кредит 96, субсчет «Резерв на гарантийный ремонт» — создан резерв на гарантийный ремонт;

Дебет 96, Кредит 28 — списаны потери от брака за счет средств резерва на гарантийный ремонт.

В том случае, когда организация не создает резерв на гарантийный ремонт, расходы на устранение внешнего брака отражаются следующим образом:

- если возвращенная покупателем бракованная продукция была продана в прошлом году, то сумма потерь от брака учитывается в составе прочих расходов: Дебет 91, Кредит 28 — потери от брака включены в состав прочих расходов;
- если бракованная продукция была продана в отчетном году, то сумму потерь от брака необходимо включить в состав затрат на производство аналогичной продукции: Дебет 20, Кредит 28 — потери от брака включены в затраты основного производства.

Аналитический учет на счете 28 «Брак в производстве» ведется по отдельным цехам предприятия, видам продукции, статьям расходов, причинам и виновникам брака. Сальдо счет 28 не имеет, так как ежемесячно закрывается переносом суммы потерь от брака в дебет счета 20 «Основное производство».

Общая схема учета затрат на производство

Общую схему учета затрат на производство определяют тип и характер производства, количество видов выпускаемой продукции, а также организация и технология производства, т. е. состав и особенности производственных затрат.

По способу включения затрат в себестоимость конкретных видов продукции (работ, услуг) различают прямые и косвенные расходы. Разделение затрат на прямые и косвенные позволяет сформировать полную себестоимость отдельных видов продукции, а также себестоимость незавершенного производства и остатков готовой продукции на складе и зависит от отраслевых особенностей, организации производства и принятого метода учета затрат (калькулирования себестоимости).

Прямые расходы — это затраты, возникающие в связи с производством определенного вида продукции (выполнением определенных работ, оказанием отдельных услуг), которые могут быть непосредственно включены в себестоимость этой продукции (работ, услуг) на основании первичных документов, оформляющих эти расходы. К ним относятся затраты: на сырье и основные материалы; на покупные изделия и полуфабрикаты; на топливо и электроэнергию; на оплату труда основных производственных рабочих (с отчислениями на социальные нужды); на амортизацию производственного оборудования. Прямые расходы относятся на конкретный вид продукции экономически обоснованным способом, и чем больше затрат в структуре расходов предприятия являются прямыми, тем более точным оказывается расчет себестоимости конкретного вида продукции.

В течение месяца на счетах 20, 23, 29 отражаются прямые расходы, непосредственно связанные с производством определенного вида продукции (выполнением конкретного вида работ, оказанием определенного вида услуг):

Дебет счета 20 (23, 29), Кредит счета 02 (04, 05, 10, 60, 68, 69, 70) — списаны прямые расходы в производство.

К прямым расходам относятся также и потери от брака:

Дебет счета 20, Кредит счета 28 — списаны потери от брака на основное производство.

Косвенные расходы непосредственно не связаны с производством определенного вида продукции, поэтому они не могут быть непосредственно отнесены на его себестоимость — это общепроизводственные и общехозяйственные расходы. Как правило, косвенные расходы предварительно учитываются на собирательно-распределительных счетах: 25 «Общепроизводственные расходы» и 26 «Общехозяйственные расходы», а затем общая сумма косвенных затрат распределяется по видам продукции пропорционально выбранным коэффициентам, предусмотренным в учетной политике организации. Выбор коэффициентов распределения зависит от отраслевых особенностей, размеров предприятия, его организационной структуры, ассортимента выпускаемой продукции и других факторов.

Затраты на содержание, организацию и управление цехами и другими производственными подразделениями основного, вспомогательного и обслуживающего производств, которые относятся к нескольким видам производимой продукции (работ, услуг), включаются в состав общепроизводственных (общехозяйственных) затрат. Учет этих затрат в течение месяца ведется на счете 25 «Общепроизводственные расходы». Аналитический учет общепроизводственных расходов осу-

ществляется по подразделениям организации (по цехам), а в их разрезе — по номенклатуре общепроизводственных расходов, предусмотренной отраслевыми инструкциями по планированию, учету и калькулированию.

В бухгалтерском учете начисленные общепроизводственные расходы отражаются: Дебет счета 25, Кредит счета 02, 04, 05, 10, 60, 69, 70 — начислены расходы по обслуживанию основного и вспомогательных производств.

В конце месяца расходы, учтенные на счете 25, распределяются между объектами аналитического учета, видами продукции (работ, услуг). Для правильного включения общепроизводственных расходов в себестоимость продукции необходимо:

- установить, между какими объектами (конкретный вид продукции, группа продукции, место возникновения затрат) должны быть распределены общепроизводственные расходы;
- определить состав и сумму расходов, подлежащих распределению;
- выбрать базу распределения расходов.

Базу для распределения общепроизводственных расходов организация устанавливает самостоятельно и закрепляет ее в учетной политике. В качестве базы распределения могут быть использованы: заработная плата рабочих, занятых выпуском продукции определенного вида; стоимость материалов, израсходованных на производство определенного вида продукции; сумма прямых расходов, связанных с производством каждого из видов продукции.

Коэффициент (ставка) распределения рассчитывается путем деления величины распределяемых общепроизводственных расходов (косвенных расходов) на величину выбранной базы:

$$\text{Коэффициент распределения косвенных расходов} = \frac{\text{Общая сумма распределяемых косвенных расходов}}{\text{Величина выбранной базы распределения}}.$$

Распределение косвенных расходов пропорционально прямым расходам на оплату труда наиболее целесообразно для трудоемких отраслей; пропорционально материальным затратам — для материалоемких производств; пропорционально общей сумме прямых расходов — для отраслей, которые нельзя отнести ни к трудоемким, ни к материалоемким; пропорционально общей сумме выручки — в том случае, когда накладные расходы составляют значительную долю в себестоимости продукции. В качестве базы распределения общепроизводственных расходов могут быть также использованы и другие технико-экономические показатели, например количество отработанных машино-часов.

После распределения по конкретным видам продукции (работ, услуг) в последний день истекшего месяца общепроизводственные расходы соответствующих подразделений организации списываются с кредита счета 25 следующими записями:

Дебет счета 20, Кредит счета 25 — общепроизводственные расходы цехов (подразделений) основного производства включены в затраты конкретного вида выпускаемой продукции (работ, услуг);

Дебет счета 23, Кредит счета 25 — общепроизводственные расходы подразделений вспомогательного производства включены в затраты конкретного вида продукции (работ, услуг), выпускаемой вспомогательным производством;

Дебет счета 29, Кредит счета 25 — общепроизводственные расходы обслуживающего производства (хозяйства) включены в стоимость работ, услуг, выполняемых обслуживающими производствами и хозяйствами;

Дебет счета 28, Кредит счета 25 — общепроизводственные расходы включены в сумму затрат по исправлению брака.

На предприятии с бесцеховой структурой управления расходы на обслуживание производства и управление учитывается и распределяется в составе общехозяйственных расходов. Расходы, не имеющие непосредственного отношения к производственному процессу и связанные лишь с его организацией и управлением предприятием в целом, учитываются в течение месяца на счете 26 «Общехозяйственные расходы». Аналитический учет общехозяйственных расходов строится по группам, а внутри групп — по статьям, что позволяет организации осуществлять контроль исполнения сметы общехозяйственных расходов.

По дебету счета 26 собираются: административно-управленческие расходы; расходы на содержание общехозяйственного персонала; амортизационные отчисления и расходы на ремонт основных средств управленческого и общехозяйственного назначения; арендная плата за помещения общехозяйственного назначения; расходы по оплате информационных, аудиторских, консультационных услуг и других и отражается следующим образом:

Дебет 26, Кредит 02, 04, 05, 10, 60, 68, 69, 70, 76 — начислены общехозяйственные расходы.

Распределение общехозяйственных расходов по видам продукции между готовой продукцией и незавершенным производством производится аналогично общепроизводственным расходам, в основном пропорционально заработной плате производственных рабочих.

Порядок списания общехозяйственных расходов зависит от избранного организацией способа формирования себестоимости продукции (работ, услуг) — по полной производственной себестоимости или по сокращенной себестоимости.

Если учет готовой продукции (работ, услуг) ведется по полной производственной себестоимости, то общехозяйственные расходы после их распределения между определенными видами продукции (работ, услуг) по окончании каждого месяца списываются в дебет счетов учета производственных затрат (20, 23, 29) и участвуют в расчете незавершенного производства. При этом общехозяйственные расходы могут включаться в состав затрат на содержание вспомогательных и обслуживающих производств (хозяйств) только в том случае, если вспомогательные и обслуживающие производства (хозяйства) продают изготовленную ими продукцию (выполняют работы, оказывают услуги) сторонним организациям.

Во втором случае организация может отнести всю сумму общехозяйственных расходов, произведенных за отчетный период, в дебет счета 90 «Продажи» (п. 9 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). В этом случае общехозяйственные расходы участвуют в формировании финансового результата отчетного периода в полном объеме независимо от факта наличия или отсутствия незавершенного производства.

Упрощенный алгоритм расчета себестоимости продукции выглядит следующим образом:

- распределяются и списываются общепроизводственные расходы;
- распределяются и списываются общехозяйственные расходы;
- рассчитывается себестоимость продукции вспомогательных производств;
- распределяются расходы вспомогательных производств;
- определяется общая сумма затрат основного производства, которая равна сумме прямых расходов, связанных с производством продукции (выполнением работ, оказанием услуг), расходов вспомогательных производств и косвенных расходов, отнесенных к деятельности основного производства;
- определяется сумма затрат основного производства, приходящаяся на остатки незавершенного производства;
- определяется фактическая производственная себестоимость готовой продукции (работ, услуг).

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Формирование фактической себестоимости готовой продукции		
Собраны общепроизводственные затраты по обслуживанию основного, вспомогательных и обслуживающих производств:	25	
— амортизация основных средств		02
— материалы, МБП, другие материальные ценности		10
— отклонение в стоимости ТМЦ		16
— заработная плата		70
— единый социальный налог		69
— расходы подотчетных лиц		71
— прочие расходы		76
— услуги сторонних фирм		60
Распределены общепроизводственные расходы между производствами методом, предусмотренным учетной политикой организации:		25
— на основное производство	20	
— на вспомогательные производства	23	
— на прочие хозяйства	29	
Собраны общехозяйственные затраты (расходы по управлению организацией)	26	02, 10, 16, 70, 69, 68, 71, 76, 60
Если рассчитывается полная фактическая себестоимость готовой продукции ¹ , то распределение общехозяйственных расходов производится между производствами ² :		26

¹ При учете по сокращенной себестоимости сумма общехозяйственных расходов списывается в дебет счета 90.

² В состав затрат на содержание вспомогательных и обслуживающих производств (хозяйств) общехозяйственные расходы могут включаться только в том случае, если вспомогательные и обслуживающие производства (хозяйства) продают изготовленную ими продукцию (выполняют работы, оказывают услуги) сторонним организациям.

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
– на основное производство	20	
– на вспомогательное производство	23	
– на прочие хозяйства	29	
Собраны фактические расходы вспомогательных производств	23	02, 10, 16, 70, 69, 71, 76, 60, 25, 26, 28
Согласно калькуляции фактической себестоимости, услуги вспомогательных цехов распределены по направлениям потребления (за исключением остатков по счету 23 в незавершенном производстве):		23
– на основное производство	20	02, 10, 16, 70, 69, 71, 76, 60, 28, 23, 25, 26
– продажа работ на сторону	90	
Собраны фактические расходы основных цехов	20	
Согласно калькуляции фактической себестоимости продукции, расходы основных цехов списаны на готовую продукцию (за исключением остатков по счету 20 в незавершенном производстве):	43	20
– при использовании счета 40 ¹	40	

Затраты организации, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг), должны быть оформлены документально с детализацией затрат, возникающих на каждой стадии технологического процесса. Такими документами могут быть технологические схемы, технологические карты, описания процессов и др. На их основе разрабатываются калькуляции и сметы, которые подтверждают обоснованность включения тех или иных затрат в себестоимость продукции, а также состав прямых и косвенных расходов организации.

Для определения себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) предварительно оцениваются остатки незавершенного производства.

Незавершенное производство

К *незавершенному производству* (далее — НЗП) относится продукция (работы), не прошедшая всех стадий (фаз, переделов), предусмотренных технологическим процессом, а также изделия неукomплектованные, не прошедшие испытания и технической приемки (п. 63 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

¹ Счет 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» может использоваться, если в качестве учетной цены готовой продукции в организации установлена нормативная (плановая) себестоимость. По дебету этого счета в корреспонденции со счетами учета затрат (20, 23, 29) отражается фактическая производственная себестоимость выпущенной из производства продукции, а по кредиту в корреспонденции со счетом 43 — нормативная (плановая) себестоимость произведенной продукции. Разница между дебетовым и кредитовым оборотами счета, исчисленная на последнюю дату отчетного месяца, составляет сумму отклонений фактической себестоимости готовой продукции от ее учетной стоимости, которая подлежит списанию на себестоимость продаж.

Не относятся к незавершенному производству материалы и покупные полуфабрикаты, полученные цехами, но не начатые обработкой, а также окончательно забракованные полуфабрикаты и готовая продукция.

Величина остатков незавершенного производства зависит от характера и длительности технологического процесса, а также от особенностей выпускаемой продукции.

Учет движения деталей в производстве может быть организован двумя способами: подетально-пооперационный способ — учет движения деталей ведется по операциям на основании маршрутных листов и специальных карт учета (применяется в индивидуальных и серийных производствах) и подетальный способ — учет ведется по данным каждого цеха о запуске изделий в производство и выпуске из производства с учетом брака (применяется в массовом производстве).

Оформление первичной документации и ведение оперативного количественного учета полуфабрикатов и деталей в цехах осуществляется, как правило, аппаратом планово-диспетчерской службы, а на промежуточных складах — работниками этих складов. Бухгалтерия осуществляет методическое руководство учетом движения полуфабрикатов и деталей, контролирует правильность оформления документов и ведения оперативного количественного учета в местах нахождения полуфабрикатов и деталей.

Остатки НЗП определяют по данным инвентаризации, проводимой, как правило, ежемесячно или один раз в квартал. При инвентаризации устанавливают фактическое наличие не законченных изготовлением и сборкой изделий (деталей, узлов, агрегатов), находящихся в производстве, выявляют неучтенный брак, проверяют данные учета движения полуфабрикатов и общую сумму затрат по основному производству, проверяют правильность распределения затрат по видам продукции и уточняют себестоимость выпущенной продукции. Инвентаризация незавершенного производства производится путем фактического замера, взвешивания и подсчета ценностей. Данные инвентаризации незавершенного производства сопоставляют с соответствующими данными оперативного учета.

Учет незавершенного производства осуществляется в оценке, принятой организацией при формировании учетной политики в соответствии с отраслевыми методическими рекомендациями по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции (работ, услуг) с учетом характера и структуры производства.

На промышленных предприятиях, имеющих постоянные переходящие остатки НЗП, незавершенное производство может оцениваться: по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости; по прямым статьям затрат; по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов.

В единичном производстве незавершенное производство отражается по фактически произведенным затратам. В массовом и серийном производствах остатки НЗП оценивают по нормативной (плановой) производственной себестоимости, а в производствах с кратким производственным циклом — по стоимости находящихся в переработке сырья, материалов и полуфабрикатов.

Если учет незавершенного производства ведется по прямым статьям затрат, то в состав незавершенного производства, как правило, включаются калькуляционные статьи: сырье и материалы; основная заработная плата производственных рабочих; отчисления на социальные нужды; амортизация основных фондов. Пе-

речень прямых статей затрат может быть значительно расширен и определяется организацией самостоятельно в зависимости от вида производства готовой продукции. На основе технологических карт рассчитывают два показателя, относящихся к остаткам незавершенного производства: стоимость израсходованных материалов и затраты времени (оплаченного труда). Прочие статьи калькуляции определяют в виде процентных отношений к указанным показателям.

Различие способа проведения оценки НЗП зависит от применяемого метода учета затрат на производство. Так, при полуфабрикатном способе учета затрат, при котором предусматриваются обособленное выявление себестоимости полуфабрикатов и стоимостной учет их движения по каждому технологическому процессу (переделу), оценка незавершенного производства (деталей, узлов) производится по тому цеху, в котором они находятся. В номенклатуру статей затрат в этом случае включается статья «Полуфабрикаты собственного производства», по которой отражается стоимость полуфабрикатов, полученных от других цехов. При бесполуфабрикатном способе оценка НЗП производится по доле затрат каждого цеха-изготовителя на основании нормативных калькуляций или технологических карт.

Метод учета	Где используется	Учет затрат	Метод оценки НЗП
Показный	В мелкосерийном производстве однотипных изделий, при выполнении монтажных, ремонтных и других работ	Учет затрат ведется по заказам	Незавершенное производство принимается в размере затрат на незавершенные заказы
Попередельный бесполуфабрикатный	В массовом и крупносерийном производстве, где сырье проходит несколько фаз обработки (переделов) при условии, что продукция каждого отдельного передела не реализуется на сторону	Себестоимость конечного продукта равна сумме затрат всех переделов	Незавершенное производство оценивается по прямым затратам
Попередельный полуфабрикатный	В массовом и крупносерийном производстве, где сырье проходит несколько фаз обработки (переделов) при условии, что продукция каждого отдельного передела реализуется на сторону	Определяется себестоимость продукции каждого передела	Незавершенное производство оценивается по прямым затратам
Нормативный	В массовом и крупносерийном производстве в отраслях обрабатывающей промышленности	Составляется нормативная калькуляция по действующим на начало месяца нормам с расчетом отклонений от этих норм в конце месяца. Анализируются причины отклонений для принятия управленческого решения	Незавершенное производство оценивается по нормативной (плановой) себестоимости с учетом индекса изменения норм

Метод учета	Где используется	Учет затрат	Метод оценки НЗП
Попроцессный (простой)	В организациях, вырабатывающих однородную продукцию	Себестоимость всей выпущенной продукции определяется суммированием производственных расходов за отчетный период. Себестоимость единицы продукции определяется делением суммы всех затрат на количество продукции (работ, услуг)	Незавершенное производство отсутствует

После определения стоимости остатков незавершенного производства исчисляется себестоимость готовой продукции. Готовая продукция — конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, предусмотренных законодательством (п. 199 Методических указаний № 119н).

Калькулирование фактической производственной себестоимости выпущенной продукции (работ, услуг) ($C_{\text{факт}}$) производится путем следующего расчета: к остатку незавершенного производства на начало месяца ($\text{НЗП}_{\text{нач}}$) прибавляются затраты на производство за месяц ($З$) и вычитаются расходы на подготовку и освоение производства (P), потери от брака (B), остаток незавершенного производства на конец месяца ($\text{НЗП}_{\text{кон}}$).

$$C_{\text{факт}} = \text{НЗП}_{\text{нач}} + З - P - B - \text{НЗП}_{\text{кон}}.$$

Такой расчет производится по каждой статье калькуляции и каждому виду продукции (работ, услуг). Если выпуск продукции за месяц не производился, то затраты за месяц, увеличенные на стоимость остатков незавершенного производства на начало месяца, составят объем незавершенного производства на конец месяца.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные задачи учета производственных затрат.
2. На какие виды производств подразделяется промышленное производство?
3. Для чего необходима классификация затрат?
4. Какие затраты относятся к прямым, а какие — к косвенным?
5. Какие затраты составляют производственную себестоимость?
6. Какой нормативный документ определяет правила формирования в бухгалтерском учете информации о расходах организации?
7. Назовите, по каким экономическим элементам группируются затраты, включаемые в себестоимость продукции?
8. Для чего необходим постоянный учет затрат?
9. Назовите основные методы учета производственных затрат.
10. В каких производствах применяется по-заказный метод учета затрат?
11. Что означает понятие «передел»?
12. Какие применяются варианты попередельного метода учета затрат?
13. В чем заключается нормативный метод учета затрат?
14. Назовите счета учета затрат.
15. Какие показатели могут служить базой для распределения косвенных расходов? Какая продукция относится к незавершенному производству?

Глава 12. УЧЕТ ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ И ЕЕ РЕАЛИЗАЦИЯ

Заключительным этапом кругооборота средств предприятия, по результатам которого определяется эффективность его хозяйственной деятельности, является реализация выпущенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

Готовая продукция — это конечный результат производственного цикла, предназначенный для продажи. Это изготовленные на предприятии изделия и полуфабрикаты, полностью укомплектованные, сданные на склад предприятия в соответствии с утвержденным порядком их приемки и готовые к продаже.

12.1. Организация учета готовой продукции

В соответствии с ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов», утв. приказом Минфина РФ от 09.06.2001 № 44н, готовая продукция и товары являются частью материально-производственных запасов организации. Основные задачи учета готовой продукции определены п. 6 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н (далее — Методические указания). Бухгалтерский учет готовой продукции должен обеспечивать выполнение следующих задач:

- осуществлять формирование фактической себестоимости готовой продукции;
- осуществлять контроль:
 - за правильным и своевременным документальным оформлением операций по поступлению и отпуску продукции;
 - за сохранностью готовой продукции в местах ее хранения и на всех этапах движения;
 - за своевременностью расчетов покупателей и заказчиков;
- контролировать выполнение сметы расходов, связанной с отгрузкой и реализацией продукции.

Учет готовой продукции осуществляется в количественных и стоимостных показателях (схема 12.1.1).

12.2. Документальное оформление движения готовой продукции

Задачи бухгалтерского учета готовой продукции решаются с помощью надлежащей документации и обеспечения правильной организации учета движения готовой продукции (схема 12.2.1).

При учете готовой продукции необходимо обеспечить формирование информации о наличии и движении готовой продукции по местам хранения и материально ответственным лицам. Как правило, вся готовая продукция должна быть



Схема 12.1.1. Показатели учета готовой продукции

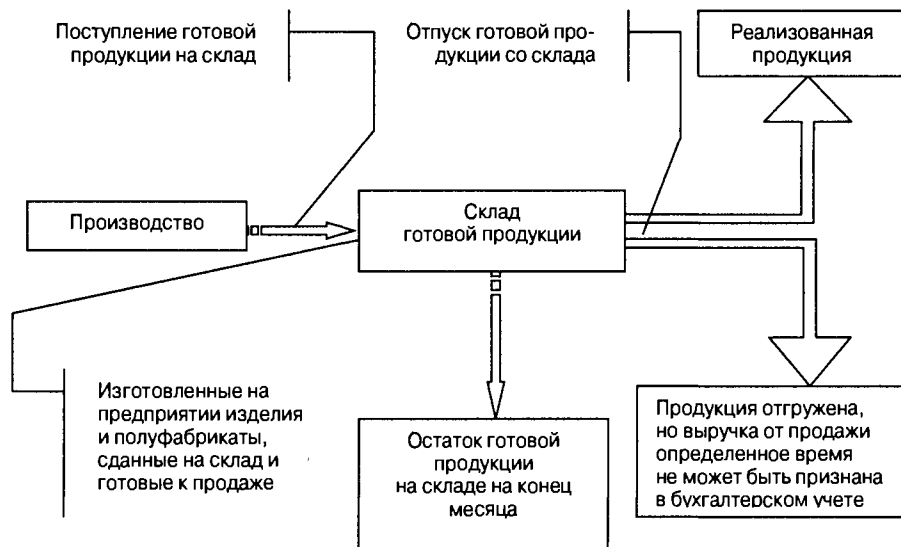


Схема 12.2.1. Движение готовой продукции

сдана на склад готовой продукции. Исключение допускается для крупногабаритных изделий и иной продукции, сдача на склад которых затруднена по техническим причинам. Они могут приниматься представителем покупателя (заказчика) на месте изготовления, комплектации или сборки либо отгружаться непосредственно с этих мест.

Учет движения готовой продукции на складе состоит из двух этапов: поступление готовой продукции на склад и отпуск готовой продукции со склада покупателям (заказчикам) в порядке реализации или при ином ее выбытии.

Поступление готовой продукции на склад

Для учета передачи готовой продукции из производства в места хранения в качестве первичного документа применяется *накладная на передачу готовой продукции в места хранения* (форма № МХ-18). Накладная составляется в двух экземплярах материально ответственным лицом структурного подразделения, сдающего готовую продукцию. Один экземпляр служит сдающему структурному подразделению основанием для списания продукции, а второй — принимающему складу для ее оприходования. Накладная подписывается материально ответственными лицами сдатчика и получателя и сдается в бухгалтерию для учета движения продукции.

Кроме того, сдачу продукции из производства на склад можно оформлять приемо-сдаточными накладными, актами, спецификациями или другими документами, которые выписывают в цехах в двух экземплярах. В накладной указываются цех-сдатчик, склад-получатель, наименование и номенклатурный номер изделия, дата сдачи и количество сданной продукции. Накладная может составляться за день или за несколько дней. В накладной подсчитывается количество сданной продукции по каждому наименованию, указываются учетная цена за единицу продукции и стоимость выпущенной продукции по учетным ценам. Подписывается накладная представителем цеха-сдатчика, склада-получателя и отдела технического контроля. Один экземпляр передается кладовщику, а другой с распиской о приеме продукции остается в цехе.

Наряду с накладными или актами приема-сдачи применяются накопительные ведомости, которые выписывают на каждое наименование продукции. В накопительной ведомости отражаются все операции по сдаче продукции за месяц. Такой учет облегчает контроль за выпуском изделий, сокращает количество первичных документов. Следует иметь в виду, что первичные документы, разработанные предприятием, должны иметь обязательные реквизиты и должны быть утверждены в учетной политике предприятия.

Унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей (ТМЦ) в местах хранения утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 09.08.1999 № 66.

Номер формы	Наименование формы	Порядок применения
МХ-5	Журнал учета поступления продукции, товарно-материальных ценностей в места хранения	Применяются для ведения количественного учета движения и остатков продукции, ТМЦ материально ответственными лицами в местах хранения. Учет ведут по отдельным товарно-материальным ценностям на основании приходно-расходных документов. Возможно ведение учета как в виде ведомостей, так и в виде общего (единого) журнала учета движения продукции
МХ-6	Журнал учета расхода продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения	
МХ-10	Партионная карта	Применяют при партионном способе хранения. Составляют на каждую партию товаров для контроля за поступлением и отгрузкой по количеству, массе, сортам, стоимости товаров, поступивших различными видами транспортных средств (автотранспортом, железнодорожным, водным, воздушным транспортом и т. д.)

Номер формы	Наименование формы	Порядок применения
МХ-11	Акт о расходе товаров по партии	Применяют при полном израсходовании каждой партии товаров (при учете их по партиям). Оформляют при обнаружении расхождений данных по приходу и расходу товаров по отдельной партии
МХ-12	Акт о расходе товаров по партиям	Применяются для оформления полного расхода товаров по партиям (при учете их по партиям)
МХ-14	Акт о выборочной проверке наличия товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяют для выборочной (контрольной) проверки фактического наличия ТМЦ в местах хранения. Количество и частота проведения выборочных проверок устанавливается руководителем организации или уполномоченным лицом
МХ-15	Акт об уценке товарно-материальных ценностей	Применяют для оформления уценки ТМЦ при моральном устаревании, снижении покупательского спроса, обнаружении признаков понижения качества по различным причинам
МХ-18	Накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Применяют для учета передачи готовой продукции из производства в места хранения
МХ-19	Ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяют в организациях, учитывающих ТМЦ по оперативно-бухгалтерскому (сальдовому) методу учета. Заполняют на основании данных карточек учета ТМЦ, проверенных бухгалтерией. Правильность перенесения остатков в ведомость подтверждается подписью проверяющего
МХ-20	Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяют для предоставления материально ответственным лицом в бухгалтерию товарного отчета за отчетный период. Составляется при ведении учета ТМЦ по наименованиям, ассортименту и количеству. Записи производят по каждому приходному и расходному документу и остаткам товаров по ассортименту. Отчет составляется по наименованию (ассортименту) ТМЦ с указанием общего количества по приходу и расходу товаров по итогам прилагаемых к отчету накопительных ведомостей за день или другой установленный период (приход, расход и остаток на начало и конец отчетного периода)
МХ-20а	Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения	Применяют для представления материально ответственным лицом в бухгалтерию товарного отчета за отчетный период. Составляется и при ведении учета по отдельным партиям (внутри ассортимента) ТМЦ

При ведении складского учета готовой продукции, товарно-материальных ценностей применяют два различных метода учета: сортовой и партионный. При *сортовом методе* продукция хранится на складах по сортам (наименованиям) и учитывается на карточках сортового учета, где отражаются ее наличие и движение (приход и расход). Каждая вновь поступающая партия присоединяется к имеющимся товарам того же наименования и сорта. При *партионном методе* учет товаров ведут

в таком же порядке, как и при сортовом методе, но отдельно по каждой партии товаров. Под партией понимают товары, поступившие одновременно по одному документу либо по нескольким документам. Партионный метод учета и хранения товаров следует применять одновременно в бухгалтерской службе и на складе.

К особенностям партионного метода учета товаров относят следующие:

- аналитический учет товаров ведут на специальных карточках — партионных картах (форма № МХ-10), в которых указывают поступление товаров данной партии и расход товаров только из данной партии;
- партионные карты регистрируются с присвоением номера данной партии товаров;
- каждая партия товаров на складе размещается обособленно, т. е. отдельно от других товаров;
- в первичных расходных документах делают отметки об отпуске товаров из данной партии (указывается номер партионной карты);
- оборотные ведомости по товарам данной партии составляют отдельно от других товаров;
- после полного выбытия со склада данной партии товаров или при наличии незначительных остатков производят инвентаризацию данной партии товара и составляют акт о расходе товаров по партиям (форма № МХ-12). Если в процессе инвентаризации обнаруживают расхождения данных по приходу и расходу товаров по отдельной партии, составляется акт о расходе товаров по партии (форма № МХ-11). Выявленные в процессе инвентаризации излишки приходуется, а недостачи и потери от порчи списываются в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». Недостачи и потери от порчи в пределах норм естественной убыли относятся на расходы по продажам, сверх норм — за счет виновных лиц.

Отгрузка (отпуск) готовой продукции

Отпуск готовой продукции покупателям (заказчикам) осуществляется в организациях на основании *накладных*. В качестве типовой формы может быть использована форма М-15 «Накладная на отпуск материалов на сторону».

Организации различных отраслей производства могут применять специализированные формы (модификации) накладных и других первичных учетных документов, оформляемых при отпуске готовой продукции. При этом кроме обязательных реквизитов, предусмотренных п. 2 ст. 9 Закона о бухгалтерском учете, накладная должна содержать: основные характеристики отгружаемой (отпускаемой) продукции (товара), в том числе код продукции (товара), сорт, размер, марку и т. п.; наименование структурного подразделения организации, отпускающего готовую продукцию; наименование покупателя и основание для отпуска.

Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком). Накладная (либо иной аналогичный первичный учетный документ) должна выписываться в количестве экземпляров, достаточном для осуществления контроля за отгрузкой (вывозом) готовой продукции.

В крупных и средних организациях может быть использована (как один из вариантов) следующая схема движения накладных на отпуск готовой продукции (схема 12.2.2).

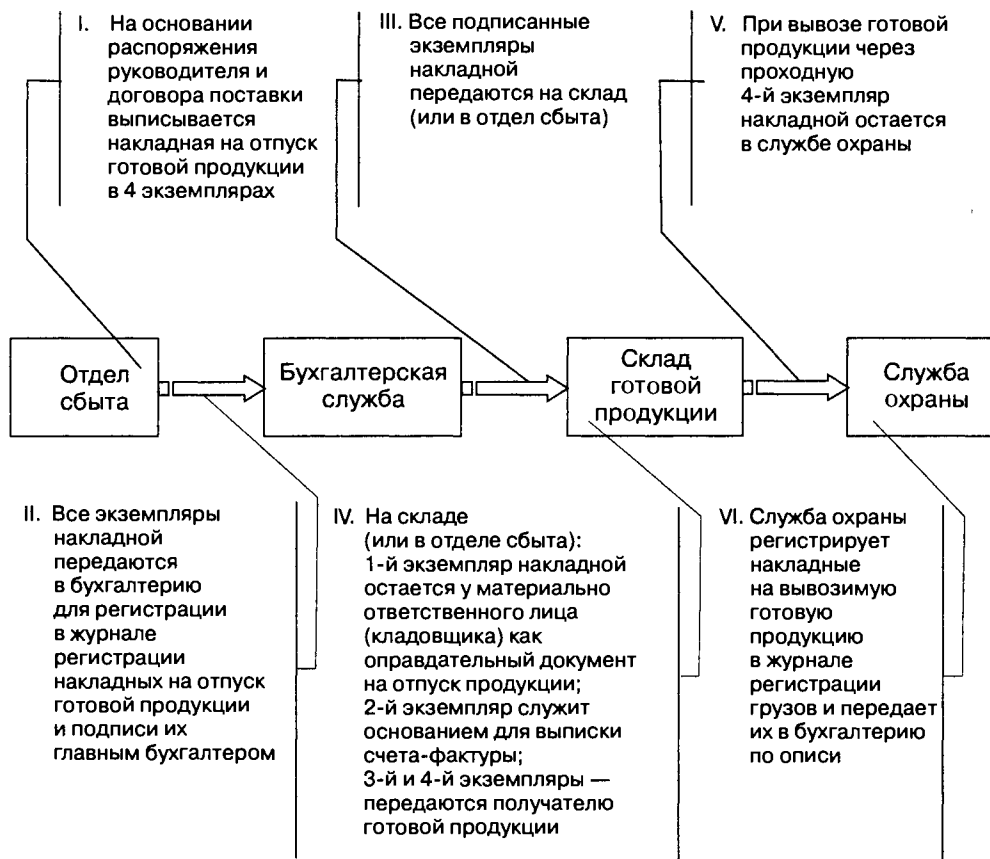


Схема 12.2.2. Схема движения накладных

Бухгалтерская служба совместно с другими подразделениями организации (отдел сбыта, служба охраны и т. п.) систематически осуществляет выверку данных по отпущенной со склада готовой продукции и других материальных ценностей с данными об их фактическом вывозе путем сопоставления данных соответствующих граф в журнале регистрации накладных на отпуск готовой продукции с накладными.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных учетных документов в организации выписывают счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее пяти дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю (п. 3 ст. 168 НК РФ), а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

Продавцы ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур, составляемых продавцом при совершении операций, признаваемых объекта-

ми, которые облагаются налогом на добавленную стоимость, в том числе не подлежащих налогообложению (освобождаемых от налогообложения). Регистрация счетов-фактур в книге продаж производится в хронологическом порядке в том налоговом периоде, в котором возникает налоговое обязательство. Счет-фактура, составляемый продавцом при получении денежных средств в виде авансовых или иных платежей в счет предстоящих поставок товаров, также регистрируется в книге продаж. В случае частичной оплаты за отгруженные товары, при принятии учетной политики для целей налогообложения по мере поступления денежных средств, регистрация продавцом счета-фактуры в книге продаж производится на каждую сумму, поступившую в порядке частичной оплаты, с указанием реквизитов счета-фактуры по этим отгруженным товарам и пометкой по каждой сумме: «Частичная оплата». Книга продаж должна быть прошнурована, а ее страницы пронумерованы и скреплены печатью. Книга продаж хранится у поставщика в течение полных пяти лет с даты последней записи. Контроль за правильностью ведения книги продаж осуществляется руководителем организации или уполномоченным им лицом.

12.3. Оценка готовой продукции

Готовая продукция, являющаяся частью материально-производственных запасов, в соответствии с п. 5 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» принимается к бухгалтерскому учету по фактической себестоимости.

Фактическая себестоимость материально-производственных запасов при их изготовлении самой организацией определяется исходя из фактических затрат, связанных с производством данных запасов. Учет и формирование затрат на производство МПЗ осуществляется организацией в порядке, установленном для определения себестоимости соответствующих видов продукции (п. 7 ПБУ 5/01).

После суммирования затрат на производство за месяц (затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и др.) и оценки остатков незавершенного производства бухгалтерия переходит к калькулированию себестоимости выпущенной продукции. Себестоимость выпущенной продукции (C_{Π}) определяется по формуле:

$$C_{\Pi} = НЗП_{нач} + З - НЗП_{кон} - ВС,$$

где $НЗП_{нач}$ — незавершенное производство на начало отчетного периода; $З$ — затраты за отчетный период; $НЗП_{кон}$ — незавершенное производство на конец отчетного периода; $ВС$ — возвращенные и списанные суммы.

Такой расчет производится по каждой статье калькуляции и каждому виду продукции (работ, услуг). В фактической себестоимости учитывается распределенная на данный вид продукции часть косвенных расходов и расходов вспомогательных производств, стоимость потерь от брака, не подлежащая взысканию с виновных лиц, а также стоимость потерь от недостачи и порчи ценностей в пределах норм естественной убыли.

Таким образом, фактическая производственная себестоимость продукции складывается лишь в конце месяца, когда оформлены все документы. Но движение

готовой продукции (выпуск, отгрузка, реализация) происходит ежедневно, поэтому для текущего учета необходима ее условная оценка.

Учетные цены на готовую продукцию. Согласно п. 204 Методических указаний, разрешается в аналитическом бухгалтерском учете и местах хранения готовой продукции применять учетные цены. В качестве учетных цен на готовую продукцию могут применяться: фактическая производственная себестоимость; нормативная себестоимость; договорные цены; другие виды цен (схема 12.3.1).



Схема 12.3.1. Учетные цены на готовую продукцию

Фактическую производственную себестоимость продукции применяют, как правило, при единичном и мелкосерийном производствах, а также при выпуске массовой продукции небольшой номенклатуры.

Применение варианта оценки готовой продукции по *нормативной себестоимости* целесообразно в отраслях с массовым и серийным характером производства и с большой номенклатурой готовой продукции. Для организации бухгалтерского учета затрат нормативным методом необходимы разработка и утверждение норм основных затрат (расхода основных и вспомогательных материалов, времени обработки деталей и т. п.) и смет расходов на обслуживание производства и управления. Себестоимость выпущенной продукции по нормам рассчитывают путем умножения нормы затрат по нормативной калькуляции на количество выпуска изделий или групп изделий. Нормативные калькуляции определяют затраты на производство изделия по технологическим нормам на определенную дату. Положительными сторонами применения нормативной себестоимости в качестве учетной цены являются удобство при осуществлении оперативного учета движения

готовой продукции, стабильность учетных цен и единство оценки при планировании и аналитическом учете. *Договорные цены* в качестве учетных цен применяются преимущественно при стабильности таких цен.

При выборе варианта учетной цены следует иметь в виду, что использование учетных цен, отличных от фактической или нормативной производственной себестоимости, разрешается только в аналитическом учете. Поэтому независимо от выбранного варианта учетной цены по окончании месяца она должна быть доведена до фактической производственной себестоимости путем расчета сумм и процентов отклонений по группам готовой продукции. Суммы и проценты отклонений рассчитываются исходя из остатка продукции на начало месяца и ее поступления за месяц.

Пример

№ п/п	Показатель	По учетным ценам	По фактической себестоимости	Отклонение (+ перерасход; – экономия)
1	Остаток готовой продукции на начало месяца	485 000	490 000	+ 5000
2	Поступило из производства	2 425 000	2 450 000	+ 25 000
3	Итого (п. 1 + п. 2)	2 910 000	2 940 000	+ 30 000
4	Процент отклонений, %	X	X	1%
5	Отгружено товаров	2 500 000		
6	Остаток готовой продукции на конец месяца	410 000		

Определим, какая часть отклонений относится:

- к отгруженным товарам: $2\,500\,000 \times 0,01 = +25\,000$ руб.;
- к остатку готовой продукции на складе: $410\,000 \times 0,01 = +4100$ руб.

Процент отклонений и учетная цена отгруженной продукции позволяют рассчитать ее фактическую себестоимость и остаток на складах на конец месяца. Остаток на конец месяца по фактической себестоимости необходим для последующей сверки с главной книгой, а остаток по учетным ценам сверяется с книгами учета остатка складов.

Отклонения показывают экономию или перерасход, допущенные предприятием, и, таким образом, характеризуют результаты работы в процессе производства. При учете по нормативной (плановой) стоимости подразумевается, что величина ее отклонения фактической себестоимости должна быть сравнительно небольшой, так как значительное отклонение может означать, что принятая на предприятии методика расчета плановой себестоимости готовой продукции не учитывает всех влияющих факторов, т. е. экономически не обоснована.

При использовании в учете других оценок готовой продукции (договорные, оптовые и другие цены) суммы и проценты учитываются в таком же порядке.

Разница между оценкой по нормативной себестоимости или по договорным ценам состоит в том, что при учете по нормативной себестоимости отклонения

¹ Отношение фактической производственной себестоимости и поступления в течение месяца к их стоимости по учетным ценам $(2\,940\,000 / 2\,910\,000) \times 100$.

между фактической и нормативной себестоимостью, как правило, будут положительными, а при учете по договорным ценам разница между фактической себестоимостью и договорной ценой — отрицательной.

Выбор конкретного варианта учетной цены принадлежит предприятию и должен быть закреплён в учетной политике.

12.4. Учет готовой продукции в бухгалтерии

В бухгалтерском балансе готовая продукция отражается по фактической производственной себестоимости или по нормативной (плановой) себестоимости (п. 59 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ).

Учет поступления готовой продукции

Организации, осуществляющие производственную деятельность, для обобщения информации о наличии и движении готовой продукции используют счет 43 «Готовая продукция» (схема 12.4.1).

На счете 43 готовую продукцию можно учитывать одним из способов:

- по фактической производственной себестоимости;
- по нормативной (плановой) себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)» либо без его использования.

Счет 43 «Готовая продукция» (учетная цена — фактическая производственная себестоимость)	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное Остаток готовой продукции на складе	
20 Кредит Оприходована на склад готовая продукция, изготовленная в основном производстве, по фактической производственной себестоимости	90-2 Дебет Списана фактическая производственная себестоимость реализованной готовой продукции
Сальдо конечное Остаток готовой продукции на складе	

Схема 12.4.1. Счет 43

Если учет готовой продукции осуществляется *по фактической производственной себестоимости*, то фактическая себестоимость выпущенной продукции отражается по дебету счета 43 и кредиту счета 20 «Основное производство». Сальдо счета показывает фактическую себестоимость остатка готовой продукции на складах предприятия, оборот по дебету — фактическую себестоимость выпущенной продукции основного производства, а оборот по кредиту — фактическую себестоимость отгруженной в отчетном месяце продукции.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учетная цена готовой продукции — фактическая производственная себестоимость			
Бухгалтерская справка-расчет	Оприходована на склад готовая продукция по фактической себестоимости	43	20
Бухгалтерская справка	Списана фактическая себестоимость реализованной продукции	90-2	43

Применение фактической производственной себестоимости в качестве учетной цены крайне ограничено, так как рассчитать фактическую себестоимость продукции можно только по окончании отчетного периода (месяца), когда определены все затраты, как прямые, так и косвенные (фактическая себестоимость сырья и материалов, начисленная заработная плата, потребленная электроэнергия и др.). Но готовая продукция может быть принята к учету до того, как будет сформирована производственная себестоимость, поэтому учет готовой продукции осуществляют по учетным ценам, которые сохраняются постоянными в течение длительного периода времени.

Учетной ценой может быть нормативная (плановая) себестоимость продукции, которая включает затраты, связанные с использованием в процессе производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов, и другие затраты на производство продукции. Нормативная себестоимость может также определяться по прямым статьям затрат. Учет по нормативной себестоимости применяют организации, использующие в учете нормативные или плановые калькуляции на производимую продукцию. В этом случае нормативная себестоимость продукции (работ, услуг) устанавливается организацией самостоятельно на основании норм расхода материалов, топлива и т. д., необходимых для выпуска продукции (выполнения работ, оказания услуг).

В соответствии с п. 206 Методических указаний если учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости или по договорным ценам, то разница между фактической себестоимостью и стоимостью готовой продукции по учетным ценам учитывается на счете «Готовая продукция» по отдельному субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

Если организация ведет учет готовой продукции *по нормативной себестоимости с использованием счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»*, то в течение месяца фактически выпущенная и сданная на склад готовая продукция оценивается по нормативной (плановой) себестоимости и отражается по кредиту счета 40 (схема 12.4.2) в корреспонденции со счетом 43. Реализованная продукция отражается по нормативной (плановой) стоимости по дебету счета 90 и кредиту счета 43.

По окончании месяца на счете 40 формируется информация о выпущенной из производства продукции (сданных работах, оказанных услугах) в двух оценках:

- по дебету — фактическая производственная себестоимость;
- по кредиту — нормативная (плановая) себестоимость.

Сопоставлением дебетового и кредитового оборотов по счету 40 выявляется отклонение фактической производственной себестоимости от нормативной (плано-

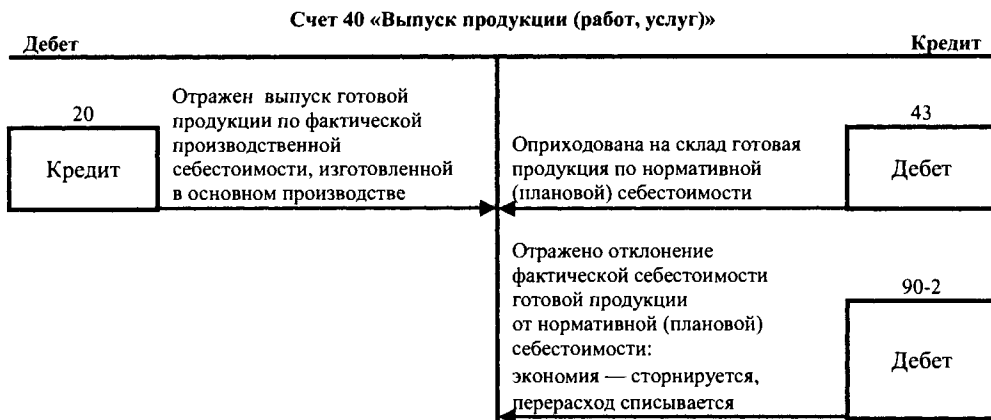


Схема 12.4.2. Счет 40

вой). Превышение нормативной (плановой) себестоимости над фактической в части, относящейся к реализованной продукции (принятым работам, оказанным услугам), отражается сторнировочной записью по дебету счета 90 и кредиту счета 40. Превышение фактической себестоимости над нормативной (плановой) в части, относящейся к реализованной продукции (принятым работам, оказанным услугам), отражается по дебету счета 90 и кредиту счета 40 дополнительной записью.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет готовой продукции по нормативной себестоимости с применением счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»			
Нормативы себестоимости, накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Отражена нормативная себестоимость продукции	43	40
Бухгалтерская справка	Списана нормативная себестоимость реализованной продукции	90-2	43
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена в конце месяца фактическая себестоимость готовой продукции	40	20
Бухгалтерская справка-расчет	Списано отклонение фактической себестоимости реализованной продукции от нормативной		
	– экономия (при превышении нормативной себестоимости над фактической) — (сторнировочная запись)	90-2	40
	– перерасход (при превышении фактической себестоимости над нормативной)	90-2	40

Таким образом, вся сумма отклонения, относящаяся как к реализованной продукции, так и к готовой продукции на складе, будет списана на финансовый результат. Счет 40 на конец месяца сальдо не имеет, а по счету 43 остаток продукции на складе будет в оценке по нормативной себестоимости, и, следовательно, в бухгалтерском балансе остатки готовой продукции на конец отчетного периода будут отражаться по нормативной себестоимости.

Если *учет готовой продукции ведут без применения счета 40*, то на счете 43 «Готовая продукция» отдельно отражается нормативная себестоимость готовой продукции и отдельно по субсчету — отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной цены. Такие отклонения учитываются по однородным группам готовой продукции.

Превышение фактической себестоимости над учетной стоимостью отражается по дебету субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» и кредиту счетов учета затрат. Если фактическая себестоимость ниже учетной стоимости, то разница отражается сторнировочной записью (п. 206 Методических указаний).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет готовой продукции по нормативной себестоимости без применения счета 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»			
Бухгалтерская справка	Оприходована на склад готовая продукция по нормативной себестоимости	43 ¹	20
Бухгалтерская справка	Списана нормативная себестоимость реализованной продукции	90-2	43 ¹
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма отклонений фактической себестоимости выпущенной продукции от нормативной	43 ²	20
Бухгалтерская справка-расчет	Списана за месяц сумма отклонений фактической себестоимости от нормативной по реализованной продукции	90-2	43 ²

Списывать отклонения фактической себестоимости от нормативной с субсчета «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» нужно пропорционально реализованной готовой продукции в нормативной оценке.

Алгоритм расчета величины отклонений на единицу проданной (реализованной) продукции изложен в Инструкции к счету 43 «Готовая продукция»: при списании готовой продукции со счета 43 относящаяся к этой продукции сумма отклонений фактической производственной себестоимости от стоимости по ценам, принятым в аналитическом учете, определяется по проценту, исчисленному исходя из отношения отклонений на остаток готовой продукции на начало отчетно-

¹ Субсчет «Готовая продукция по нормативной стоимости».

² Субсчет «Отклонения нормативной стоимости от фактической себестоимости готовой продукции».

го периода и отклонений по продукции, поступившей на склад в течение отчетного месяца, к стоимости этой продукции по учетным ценам.

$$\begin{aligned} \text{Процент отклонений} &= \frac{\begin{array}{c} \text{Сумма отклонений} \\ \text{на остаток готовой} \\ \text{продукции на начало} \\ \text{месяца} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Сумма отклонений} \\ \text{по готовой продукции,} \\ \text{поступившей на склад} \\ \text{в течение месяца} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{Стоимость остатка} \\ \text{готовой продукции} \\ \text{по учетным ценам} \\ \text{на начало месяца} \end{array} + \begin{array}{c} \text{Стоимость готовой} \\ \text{продукции по учетным} \\ \text{ценам, поступившей} \\ \text{на склад за месяц} \end{array}} \times 100. \\ \text{в отгруженной} & \\ \text{(реализованной)} & \\ \text{продукции} & \end{aligned}$$

При списании готовой продукции со счета 43 необходимо рассчитать сумму отклонений, которая относится к реализованной за месяц продукции:

$$\begin{aligned} \text{Сумма отклонений,} & & \text{Стоимость} & & \text{Процент отклонений} \\ \text{относящаяся к отгруженной} & = & \text{реализованной} & + & \text{в отгруженной} \\ \text{(реализованной) за месяц} & & \text{продукции} & & \text{(реализованной)} \\ \text{продукции} & & \text{по учетным ценам} & & \text{продукции.} \end{aligned}$$

Сумма отклонений, приходящихся на реализованную продукцию, учитывается при определении фактической себестоимости реализованной продукции. Отклонения, относящиеся к остаткам готовой продукции на складе, продолжают числиться на субсчете «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» счета 43. Остаток по счету 43 в итоге показывает фактическую себестоимость готовой продукции на складе.

Учет готовой продукции по договорным ценам. Договорные цены в качестве учетной цены можно использовать при условии их стабильности.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учет готовой продукции по договорной цене			
Бухгалтерская справка	Оприходована на склад готовая продукция по договорной цене	43 ¹	20
Бухгалтерская справка-расчет	Сторнирована сумма отклонений между фактической себестоимостью и договорной стоимостью выпущенной и оприходованной продукции	43 ²	20
Бухгалтерская справка	Списана стоимость реализованной продукции по договорной цене	90-2	43 ¹
Бухгалтерская справка-расчет	Сторнирована сумма отклонений фактической себестоимости от договорной стоимости по реализованной за месяц продукции	90-2	43 ²

¹ Субсчет «Готовая продукция по учетным ценам».

² Субсчет «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости».

Общая стоимость готовой продукции — учетная стоимость плюс отклонения — должна равняться фактической производственной себестоимости этой продукции (независимо от метода определения учетных цен).

Разница между методами учета по нормативной себестоимости и договорной ценой состоит в том, что при учете по нормативной себестоимости отклонения между фактической и нормативной себестоимостью, как правило, будут положительными, а при учете по договорным ценам разница между фактической себестоимостью и договорной ценой — отрицательной. То есть в первом случае сальдо по субсчету «Отклонения фактической себестоимости готовой продукции от учетной стоимости» будет, как правило, дебетовым, а во втором — кредитовым.

В бухгалтерском учете суммы отклонений фактической производственной себестоимости готовой продукции от ее стоимости по учетным ценам, относящиеся к отгруженной и проданной продукции, отражаются по кредиту счета 43 «Готовая продукция» и дебету счетов 90 «Продажи», 45 «Товары отгруженные» дополнительной или сторнировочной записью в зависимости от того, представляют ли они перерасход или экономию.

Учет отгрузки готовой продукции

Продажа продукции (работ, услуг) осуществляется в соответствии с заключенными договорами. Основным нормативным актом, регулирующим взаимоотношения сторон, связанных с договорами поставки и купли-продажи, является гл. 30 ГК РФ. В соответствии со ст. 39 НК РФ реализацией признается передача на возмездной основе права собственности на товары (работы, услуги). Отгруженной продукцией считаются товары, отпущенные со склада покупателю. Моментом отгрузки считается дата документа, удостоверяющего факт приема груза к перевозке транспортной организацией, или дата сдачи продукции заказчику в месте ее изготовления.

При отгрузке готовой продукции поставщиком оформляется и предъявляется к оплате покупателю расчетный документ. При этом суммы, подлежащие оплате покупателем, состоят из:

- стоимости отгруженной продукции по договорным (продажным) ценам (кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Выручка»);
- стоимости тары в случаях оплаты тары сверх договорной цены продукции, товара (кредит счета 10 «Материалы», субсчет 10-4 «Тара и тарные материалы»);
- расходов по транспортировке продукции до пункта, обусловленного договором, и погрузке ее в транспортные средства (без НДС), подлежащие оплате покупателем сверх договорной цены готовой продукции: выполненные собственными силами и транспортом поставщика (кредит счета 90 «Продажи», субсчет «Себестоимость продаж»); выполненные специализированной автотранспортной организацией, железнодорожным транспортом, авиацией, речным и морским транспортом и другими организациями (без НДС) или физическими лицами (кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»);
- налога на добавленную стоимость, акцизов, других налогов, установленных в соответствии с действующим законодательством (кредит счета 90-3 «Налог на добавленную стоимость», 90-4 «Акцизы» и др.).

Для обобщения информации о расчетах с покупателями и заказчиками предназначен активно-пассивный счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (схема 12.4.3).

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное Задолженность покупателей и заказчиков предприятию за поставленную продукцию (выполненные работы, оказанные услуги)			
90-1	Предъявлены расчетные документы покупателям и заказчикам	Поступили платежи за реализованную продукцию	50, 51, 52 Дебет
91-1	Сформирована дебиторская задолженность покупателей и заказчиков по прочим доходным операциям	Зачтены суммы полученных авансов	62-2 Дебет
50, 51, 52	Отражено погашение задолженности перед покупателями и заказчиками (в том числе возврат авансов)	Отражено списание дебиторской задолженности покупателей и заказчиков, не реальной к взысканию, за счет резерва по сомнительным долгам	63 Дебет
Сальдо конечное Задолженность покупателей и заказчиков на конец периода			

Схема 12.4.3. Субсчет 62-1

Расчеты за поставляемые товары, согласно ст. 516 ГК РФ, производятся покупателем с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных договором поставки (платежным поручением, чеком, на основании выставленного поставщиком платежного требования, по аккредитиву). Если соглашением сторон порядок и форма расчетов не определены, то расчеты осуществляются платежными поручениями. В договоре поставки могут быть предусмотрены следующие условия оплаты:

- предварительная оплата (полностью или частично) непосредственно до передачи (отгрузки) ему готовой продукции продавцом;
- последующая оплата, т. е. после передачи готовой продукции покупателю с определением срока оплаты.

На суммы поступивших платежей (включая суммы полученных авансов) счет 62 кредитуется в корреспонденции со счетами учета денежных средств. При этом

суммы полученных авансов и предварительной оплаты учитываются обособленно. На суммы, на которые предъявлены расчетные документы, счет 62 дебетуется в корреспонденции со счетами 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» (схема 12.4.4).

Дебет		Кредит	
		Задолженность предприятия перед покупателями и заказчиками по полученным авансам	Сальдо начальное
68		Поступил аванс (предварительная оплата) под предстоящую поставку продукции	50, 51, 52
Кредит	Начислен НДС с суммы полученного аванса		Дебет
62-1		Принят к вычету НДС, исчисленный с суммы полученного аванса	68
Кредит	Зачтен аванс после отгрузки покупателю продукции		Дебет
51, 52		Задолженность предприятия перед покупателями и заказчиками по полученным авансам на конец периода	Сальдо конечное
Кредит	Возвращен ранее полученный аванс за непоставленную продукцию		

Схема 12.4.4. Субсчет 62-2

При получении авансовых платежей в счет предстоящих поставок товаров поставщик обязан включить эти суммы в налоговую базу для уплаты налога на добавленную стоимость (ст. 162 НК РФ), за исключением авансов, полученных под реализацию товаров, освобождаемых от налогообложения в соответствии со ст. 149 НК РФ. Аналитический учет по субсчету «Авансы полученные» счета 62 должен вестись по каждому кредитору.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Отражена реализация готовой продукции			
Накладная на отпуск продукции	Признана выручка от реализации продукции	62-1 ¹	90-1
Бухгалтерская справка	Списана себестоимость готовой продукции	90-2	43

¹ Субсчет 62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Счет-фактура	Начислен НДС с выручки от реализации продукции	90-3	68/НДС
Выписка банка по расчетному счету	Получена от покупателя оплата за реализованную продукцию	51	62-1
Согласно договору поставки, предусмотрена частичная предоплата готовой продукции			
Договор поставки, выписка банка по расчетному счету	Получен аванс в счет поставки продукции ¹	51	62-2 ²
Счет-фактура	Начислен НДС с суммы аванса	62-2	68/НДС
Накладная на отпуск продукции	Признана выручка от реализации продукции	62-1 ³	90-1
Бухгалтерская справка	Списана себестоимость готовой продукции	90-2	43
Счет-фактура	Начислен НДС с выручки от реализации продукции	90-3	68/НДС
Бухгалтерская справка	Зачтен аванс в сумме реализованной продукции	62-2	62-1
Накладная на отпуск продукции, счет-фактура	Принят к вычету НДС, исчисленный с суммы полученного аванса	68/НДС	62-2
Выписка банка по расчетному счету	Получена от покупателя доплата за реализованную продукцию	51	62-1

Если выручка от продажи готовой продукции, отгруженной покупателю, определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (например, при экспорте продукции), предприятие использует счет 45 «Товары отгруженные». На этом счете учитываются также готовые изделия, переданные другим организациям для продажи на комиссионных началах.

Товары отгруженные учитываются на счете 45 по стоимости, складывающейся из фактической производственной себестоимости и расходов по отгрузке продукции (товаров) (при их частичном списании).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Накладная на отпуск продукции, счет-фактура	Отражена отгрузка продукции покупателю	45	43
Выписка банка по расчетному счету	Получена оплата от покупателя	51	62
Договор купли-продажи, накладная на отпуск продукции	Признана выручка от продажи продукции	62	90-1
Бухгалтерская справка	Списана себестоимость проданной продукции	90-2	45
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная покупателю	90-3	45

¹ Поступления от других юридических и физических лиц в порядке предварительной оплаты продукции не признаются доходами (п. 3 ПБУ 9/99 «Доходы организации»).

² Субсчет 62-2 «Авансы полученные».

³ Субсчет 62-1 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если у предприятия возникает необходимость в использовании части произведенной готовой продукции на собственные нужды, то в учете эта операция может быть отражена следующим образом:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Организация направила часть готовой продукции на собственные нужды. Учет готовой продукции ведется по нормативной себестоимости (без применения счета 40)			
Накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Оприходована на склад готовая продукция по нормативной себестоимости	43-1 ¹	20
Накладная на отпуск продукции	Признана выручка от продажи продукции	62	90-1
Бухгалтерская справка	Списана нормативная себестоимость проданной продукции	90-2	43-1
Счет-фактура	Начислен налог на добавленную стоимость к уплате в бюджет	90-3	68
Накладная на передачу готовой продукции в места хранения	Оприходована на склад продукция для хозяйственных нужд по нормативной себестоимости	10-9	43-1
Бухгалтерская справка-расчет	СТОРНО Отражено превышение нормативной себестоимости над фактической	43-2 ²	20
Бухгалтерская справка-расчет	СТОРНО Отражено превышение нормативной себестоимости над фактической, приходящейся на реализованную продукцию	90-2	43-2
Бухгалтерская справка-расчет	СТОРНО Отражено превышение нормативной себестоимости над фактической, приходящейся на продукцию, предназначенную для хозяйственных нужд	10-9	43-2

Если готовая продукция полностью направляется для использования в самой организации, то она на счет 43 «Готовая продукция» может не приходоваться, а учитывается на счете 10 «Материалы» и других аналогичных счетах в зависимости от назначения этой продукции.

Учет коммерческих расходов

Затраты предприятия, связанные с отгрузкой и реализацией продукции и учитываемые в составе полной себестоимости продукции, носят название коммерческих расходов.

Расходы, связанные с продажей продукции, товаров, работ и услуг, учитывают на счете 44 «Расходы на продажу». В организациях, осуществляющих промыш-

¹ Субсчет 43-1 «Готовая продукция по нормативной стоимости».

² Субсчет 43-2 «Отклонения нормативной стоимости от фактической себестоимости готовой продукции».

ленную и иную производственную деятельность, на счете 44 могут быть отражены следующие расходы: на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы (схема 12.4.5).

Счет 44 «Расходы на продажу»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Сумма расходов, относящаяся к остатку товаров, не реализованных на конец месяца		
10	Отражена стоимость материалов, использованных для упаковки готовой продукции, переданной на склад	Отражены расходы на продажу отгруженной продукции, выручка от которой определенное время не может быть признана в учете	45
Кредит		Дебет	
70, 69	Начислены заработная плата работникам, занятым сбытом продукции, и отчисления на социальное страхование	Списаны расходы на упаковку и транспортировку, относящиеся к отгруженной продукции	90-2
Кредит		Дебет	
02	Начислена амортизация по объектам основных средств, используемым в коммерческих целях	Списаны расходы, связанные с продажей продукции (работ, услуг)	90-2
Кредит		Дебет	
71	Отражены расходы подотчетных лиц, связанные с процессом продаж		
Кредит			
Сальдо конечное	Сумма расходов, относящаяся к остатку товаров, не реализованных на конец месяца		

Схема 12.4.5. Счет 44

Порядок списания расходов на упаковку в составе расходов на продажу на себестоимость реализованной продукции (дебет счета 90) определяется учетной политикой организации. Такие расходы могут относиться на себестоимость ежемесячно в полном объеме или же распределяться между реализованной продукцией и остатками продукции на складе. Основой для распределения может служить вес,

объем, количество, производственная или нормативная себестоимость и другие показатели.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Если упаковка продукции осуществляется после сдачи продукции на склад			
Отгрузочные документы поставщика, приходный ордер	Отражена стоимость упаковочного материала, указанная в документах поставщика	10-4	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная поставщиком	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства поставщику в счет оплаты упаковочных материалов	60	51
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Предъявлен к вычету оплаченный НДС	68	19
Требование-накладная	Списана себестоимость упаковочных материалов, использованных для упаковки готовой продукции, переданной на склад	44	10-4
Если расходы на упаковку в полном объеме включаются в состав расходов по обычным видам деятельности			
Бухгалтерская справка	Расходы на упаковку готовой продукции в конце месяца в полном объеме включены в состав расходов по обычным видам деятельности	90-2	44
Коммерческие расходы распределяются пропорционально количеству отгруженной, реализованной и готовой продукции, оставшейся на складе			
Бухгалтерская справка	Списаны расходы на упаковку готовой продукции пропорционально количеству реализованной продукции	90-2	44
Бухгалтерская справка	Отражены расходы на упаковку отгруженной продукции, выручка от продажи которой определенное время не может быть признана в бухгалтерском учете (пропорционально количеству отгруженной продукции)	45	44

Продажа готовой продукции со склада организации-изготовителя осуществляется на основании договора поставки, в котором предусматриваются сроки и порядок поставки (условия отгрузки, доставки и т. п.). В зависимости от того, за чей счет в договоре предусмотрена компенсация расходов по транспортировке грузов, будет зависеть порядок отражения этих расходов в бухгалтерском учете. Существуют общепринятые условия поставки, из которых в настоящее время наиболее часто используют следующие виды:

Наименование условия поставки	Расходы по поставке
Франко-склад ¹ поставщика	Все расходы, связанные с отгрузкой продукции, оплачивает организация-покупатель

¹ Франко (от итал. «свободен») — термин, применение которого в договорах купли-продажи или поставки означает, что покупатель «свободен» от расходов по страховке и транспортировке товара до пункта, указанного в договоре.

Наименование условия поставки	Расходы по поставке
Франко-станция отправления	Организация-поставщик оплачивает расходы только по транспортировке готовой продукции до вагонов, остальные расходы несет организация-покупатель
Франко-вагон станция отправления	Организация-поставщик оплачивает все расходы по транспортировке готовой продукции до станции отправления и погрузке ее в вагоны. При этом в счет, выставляемый организации-покупателю, может включаться (помимо цены готовой продукции по договору) отдельной суммой «железнодорожный тариф» (стоимость оплаты транспортных услуг железной дороги) от станции отправления до станции назначения, в случае если указанные расходы первоначально оплатил поставщик
Франко-станция назначения	Все расходы по отгрузке и транспортировке продукции до станции назначения несет организация-поставщик
Франко-склад покупателя	Организация-поставщик оплачивает все расходы по транспортировке, погрузке и разгрузке продукции вплоть до склада покупателя

В том случае, когда все расходы по отгрузке и транспортировке продукции до станции назначения несет организация-поставщик, в договоре стоимость доставки может быть отражена двумя способами:

- включена в цену товара, и тогда стоимость доставки учитывается в составе выручки от продажи;
- учтена сверх цены товара, в этом случае стоимость доставки учитывается как транспортные услуги.

Если транспортные услуги осуществлены силами сторонних организаций, в бухгалтерском учете они будут отражены: дебет счета 44 — на договорную стоимость услуги; дебет счета 19 — на сумму причитающегося НДС на объем оказанных услуг и кредит счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — на общую сумму задолженности.

Если транспортные услуги выполняются собственными силами, в бухгалтерском учете они будут отражены: дебет счета 44 «Расходы на продажу», кредит счета 23 «Вспомогательные производства» — продукция доставлена транспортным подразделением организации.

Коммерческие расходы, собранные на счете 44 «Расходы на продажу», ежемесячно относятся на себестоимость отгруженной продукции (работ, услуг). Списание коммерческих расходов отражается: кредит счета 44 «Расходы на продажу», дебет счета 90 «Продажи».

Вопросы для самопроверки

1. Какие изделия относят к готовой продукции? 2. Выполнение каких задач должен обеспечивать бухгалтерский учет готовой продукции? Из каких этапов состоит учет движения готовой продукции? 3. Какие методы учета готовой продукции применяют при ведении складского учета? 4. В чем отличие партионного учета готовой продукции от сортового? 5. В какой оценке принимается к учету готовая продукция? 6. Для чего необходимы учетные цены на готовую продукцию? 7. Назовите виды учетных цен, и в каких производствах они применяются. 8. Какими способами и на каких счетах учитывают готовую продукцию? 9. Почему ограничено применение в качестве учетной цены фактической производственной себестоимости?

Глава 13. УЧЕТ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ И РАСЧЕТОВ

Денежное обращение — движение денег в процессе производства и обращения товаров, оказания услуг и совершения различных платежей.

В процессе производственно-хозяйственной деятельности предприятий возникают финансовые отношения, которые представляют собой совокупность денежных поступлений и выплат. Кругооборот денег обусловлен экономическим кругооборотом товаров, включающим стадии производства и реализации. Деньги являются универсальным платежным средством, с помощью которого осуществляются расчеты между поставщиками и покупателями, производятся расчеты с персоналом по оплате труда, с государством по оплате налогов и платежей.

Денежные средства могут находиться в форме наличных денег в кассе, храниться на расчетных, валютных либо специальных счетах в банке.

13.1. Кассовые операции

Все организации обязаны хранить денежные средства в банке, а для осуществления расчетов наличными деньгами (приема, хранения и расходования) предприятие должно иметь кассу и вести всю необходимую документацию по установленной форме.

Основными нормативными документами, регламентирующими ведение кассовых операций, являются:

Положение о правилах организации наличного денежного обращения на территории Российской Федерации от 05.01.1998 № 14-П;

Порядок ведения кассовых операций в Российской Федерации от 22.09.1993 № 40.

В соответствии с этими документами все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

- приходить полученные наличные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков (п. 2.1 Положения ЦБ РФ № 14-П);
- иметь кассу и кассовую книгу для осуществления наличных расчетов. Наличные деньги хранить в кассе в пределах установленного банком лимита (п. 2.5 Положения ЦБ РФ № 14-П);
- производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами — в пределах установленной ЦБ РФ суммы (предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами по одной сделке установлен в сумме 60 000 руб. по одному платежу — указание ЦБ РФ от 14.11.2001 № 1050-У);

- производить прием наличных денег от населения с применением контрольно-кассовых машин и соблюдением требований Федерального закона от 22.05.2003 № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Организация работы кассы

Касса (итал. *cassa* от лат. *сарса* — вместилище, ящик) — подразделение предприятия, выполняющее кассовые операции с наличными деньгами и другими ценностями.

Всю полноту ответственности за создание условий сохранности денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк несет руководитель (директор) предприятия.

Помещение кассы для обеспечения необходимых условий сохранности денежных средств должно быть специально оборудовано (изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег). Доступ в помещение кассы лицам, не имеющим отношения к ее работе, воспрещается, а двери в кассу во время совершения операций должны быть заперты с внутренней стороны.

Кассир — должностное лицо, на которое возложена обязанность учета, приема, хранения и выдачи денег из кассы. На основании заключенного с ним договора о материальной ответственности кассир несет ответственность за сохранность средств в кассе, правильность оформления первичных кассовых документов и ведения кассовой книги, а также за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию, как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям. Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, обязанности последнего могут выполняться главным бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению руководителя предприятия при условии заключения с ним договора. В случае необходимости временной замены кассира исполнение его обязанностей возлагается на другого работника по письменному приказу руководителя предприятия. Договор о материальной ответственности с ним заключается в обычном порядке.

Лимит наличных денежных средств. Предприятие может иметь в своей кассе наличные деньги в пределах лимита, установленного банком по согласованию с руководителем предприятия в размере, необходимом для обеспечения нормальной работы. «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу» (форма № 0408020) предприятие представляет в учреждение банка, осуществляющее его расчетно-кассовое обслуживание. Лимит определяется исходя из объемов налично-денежного оборота предприятий с учетом особенностей режима его деятельности, порядка и сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей.

Если в кассе накапливается сумма, превышающая установленный лимит, то деньги подлежат сдаче в банк (непосредственно в дневные или вечерние кассы банков, а также инкассаторам) для зачисления на расчетный счет организации. Не сданная в банк денежная наличность считается сверхлимитной. Сверх установленного лимита деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы в течение трех дней, включая день получения денег в банке.

Лимит остатка кассы может пересматриваться в течение года в установленном порядке по обоснованной просьбе предприятия (в случае изменения объемов кассовых оборотов, условий сдачи выручки и др.), а также в соответствии с договором банковского счета. В том случае, когда предприятие имеет несколько счетов в разных банках, лимит остатка кассы устанавливает один из банков, а в другие банки достаточно представить копию такого решения.

Инкассация денежных средств. Для того чтобы остаток наличных денег в кассе на конец рабочего дня не превышал лимита, предприятие для передачи денег в банк может заключить договор с инкассаторской службой учреждения банка или специализированной инкассаторской службой, имеющим лицензию Банка России на осуществление соответствующих операций по инкассации денежных средств и других ценностей. Порядок оформления и передачи наличных денег инкассаторам предусмотрен Положением о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории РФ.

Заключив договор, организация заказывает изготовление специального пломбира, на котором должны быть выгравированы номер и сокращенное наименование организации или ее фирменный знак. Образец оттиска пломбира, которым будут опломбировываться сумки, организация представляет в подразделение инкассации. Образец оттиска пломбира заверяется руководителем подразделения инкассации. Один экземпляр заверенного образца пломбы передается организации для предъявления инкассаторам при получении ими сумок с ценностями, второй экземпляр — в кассовое подразделение кредитной организации для осуществления контроля при приеме денег от инкассаторов. Количество сумок, выдаваемых организации, определяется объемом инкассируемой выручки. На каждой сумке проставляется порядковый номер.

Кассир организации к каждой сдаваемой инкассаторам сумке с денежной наличностью выписывает препроводительную ведомость: первый экземпляр препроводительной ведомости вкладывается в сумку; второй экземпляр (накладная к сумке) передается инкассатору при получении им сумки; третий экземпляр (копия препроводительной ведомости) остается у кассира.

Третий экземпляр препроводительной ведомости с подписью и печатью инкассатора служит основанием для составления бухгалтером расходного кассового ордера (форма № КО-2) и для отражения в кассовой книге расхода наличных денег по кассе организации. Сумка с денежной наличностью пломбируется кассиром организации таким образом, чтобы предотвратить ее вскрытие.

Для учета денежных средств, выданных из кассы организации для зачисления на ее расчетный счет, но еще не зачисленных по назначению, предназначен счет 57 «Переводы в пути». Основанием для принятия к учету по счету 57 «Переводы в пути» сумм (например, при сдаче выручки от продажи) могут быть копии препроводительных ведомостей на сдачу выручки инкассаторам.

Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями (в том числе услуг по инкассации), являются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99). Такие расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (п. 6, 14.1 ПБУ 10/99). Для их учета предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы», субсчет 91-2 «Прочие расходы»; для учета расчетов с банком может использоваться счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Сумму оплаты услуг по инкассации обычно списывают со счета организации в безакцептном порядке в начале месяца, следующего за расчетным.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Справка-отчет кассира-операциониста, приходный кассовый ордер	Отражено получение в кассу организации выручки за проданный товар	50	90-1
Копия сопроводительной ведомости, расходный кассовый ордер	Отражена выдача наличных денежных средств службе инкассации банка для зачисления на расчетный счет организации	57	50
Выписка банка по расчетному счету	Отражено зачисление выручки на расчетный счет организации	51	57
Выписка банка по расчетному счету	Отражено списание банком вознаграждения за инкассацию	60	51
Счет-фактура	Отражен НДС, уплаченный банку за инкассацию	19	60
Договор на инкассацию денежной выручки, отчет банка-инкассатора, бухгалтерская справка-расчет	Отражены расходы по оплате услуг по инкассации	91-2	60
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету сумма НДС, уплаченная в составе вознаграждения банку	68	19

По мере оплаты услуг по инкассации и получения счетов-фактур организация в общеустановленном порядке может предъявлять уплаченные суммы НДС к вычету в соответствии со ст. 170–172 НК РФ.

При исчислении налога на прибыль затраты на оплату услуг по инкассации учитываются в составе прочих расходов, связанных с производством и реализацией (подп. 25 п. 1 ст. 264 НК РФ).

Порядок ведения кассовых операций

Основанием для отражения в учетных регистрах движения наличных денежных средств служат унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, утв. Постановлением Госкомстата РФ от 18.08.1998 № 88.

Номер формы	Наименование формы	Порядок применения
КО-1	Приходный кассовый ордер	Для оформления поступления наличных денег в кассу организации
КО-2	Расходный кассовый ордер	Для оформления выдачи наличных денег из кассы организации
КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	Для регистрации бухгалтерией приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов
КО-4	Кассовая книга	Для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе
КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств	Для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям

Оформление кассовых документов в бухгалтерии. Документы, являющиеся основанием для совершения кассовых операций, поступают в бухгалтерию, где работники в соответствии со своими должностными обязанностями:

- проверяют правильность оформления документов, их соответствие действующему законодательству и характеру совершаемых операций, а также наличие необходимых письменных указаний руководителя организации или лиц, уполномоченных им на совершение хозяйственных операций;
- оформляют приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы;
- получают необходимые подписи уполномоченных лиц, предусмотренные бланками кассовых документов;
- регистрируют (до передачи в кассу) в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3);
- передают кассиру приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы вместе с приложенными к ним оправдательными и распорядительными документами.

Документы заполняются в одном экземпляре четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписываются на машине (пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются.

Приходный кассовый ордер и квитанция к приходному кассовому ордеру, которая является его частью, заполняются одновременно и подписываются главным бухгалтером или лицом, уполномоченным на это письменным распоряжением руководителя предприятия. Квитанция приходного ордера выдается только после получения денег.

Расходный кассовый ордер подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. Расходные кассовые ордера, оформленные на основании платежных (расчетно-платежных) ведомостей на оплату труда и других приравненных к ней платежей, регистрируются после их выдачи.

Регистрация приходных и расходных кассовых документов может осуществляться с применением средств вычислительной техники. При этом в машинограм-

ме «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.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам может производиться только в день их составления. Выдача приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов на руки лицам, вносящим или получающим деньги, запрещается.

Оформление кассовых документов кассиром. Кассир при получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов проверяет:

- наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разрешительной надписи (подписи) руководителя предприятия или лиц, на это уполномоченных;
- правильность оформления документов;
- наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления.

Прием наличных денег в кассу. В случае соблюдения всех перечисленных выше требований и соответствия документов кассир принимает наличные деньги. При приеме наличных денег кассир проверяет их платежеспособность в соответствии с Признаками платежеспособности банкнот и монеты Банка России, утв. Положением ЦБ РФ от 09.10.2002 № 199-П.

Полученная кассиром сумма должна соответствовать указанной в приходном кассовом ордере. После приема денег кассир подписывает квитанцию и расшифровывает подпись (ставит фамилию и инициалы), заверяет печатью (штампом) кассира.

Квитанция к приходному кассовому ордеру, подписанная главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, и кассиром, заверенная печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата, выдается на руки сдавшему деньги.

Приходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью от руки «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года).

Наличные деньги, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, считаются излишком кассы и зачисляются в доход предприятия.

Выдача наличных денег из кассы. В соответствии с п. 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или другим надлежаще оформленным документам (платежным (расчетно-платежным) ведомостям, заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на эти документы штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Выдача денег по расходным кассовым ордерам. Выдача денег лицам, не состоящим в списочном составе предприятия, производится по расходным кассовым ордерам, выписываемым отдельно на каждое лицо, или по отдельной ведомости на основании заключенных договоров.

Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем, главным бухгалтером предприятия или лицами, на это уполномоченными. В тех случаях, когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах, заявлениях, счетах и т. д. имеется разрешительная надпись руководителя предприятия, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна.

В случае соблюдения всех перечисленных выше требований и соответствия документов кассир выдает наличные деньги.

При выдаче денег по расходному кассовому ордеру или заменяющему его документу отдельному лицу кассир:

- требует предъявления документа (паспорта или другого документа), удостоверяющего личность получателя.

На предприятии выдача денег может производиться по удостоверению, выданному данным предприятием, при наличии на нем фотографии и личной подписи владельца.

Выдачу денег кассир производит только лицу, указанному в расходном кассовом ордере или заменяющем его документе. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в тексте ордера после фамилии, имени и отчества получателя денег бухгалтерией указываются фамилия, имя и отчество лица, которому доверено получение денег. Доверенность остается в документах дня как приложение к расходному кассовому ордеру;

- записывает наименование и номер документа, кем и когда он выдан и отбывает расписку получателя.

Расписка в получении денег может быть сделана получателем только собственноручно чернилами или шариковой ручкой с указанием полученной суммы: рублей — прописью, копеек — цифрами;

- выдает деньги получателю.

При завершении операции кассир обязан подписать расходные кассовые ордера, а приложенные к ним расходные документы погасить штампом или надписью: «Оплачено» с указанием числа месяца и года.

Выдача денег по другим документам. Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию производятся кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, на это уполномоченных.

В аналогичном порядке могут оформляться и разовые выдачи денег на оплату труда (при уходе в отпуск, по болезни и др.), а также выдача депонированных сумм и денег под отчет на расходы, связанные со служебными командировками, нескольким лицам. Разовые выдачи денег на оплату труда отдельным лицам производятся, как правило, по расходным кассовым ордерам. Если выдача денег производится по доверенности, оформленной в установленном порядке, в ведомости перед распиской в получении денег кассир делает надпись: «По доверенности». Доверенность остается в документах дня как приложение к ведомости.

По истечении установленных сроков оплаты труда, выплаты пособий по социальному страхованию (не свыше трех рабочих дней, а для предприятий, располо-

женных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, — до пяти дней, включая день получения денег в банке) кассир должен:

- в платежной (расчетно-платежной) ведомости построчно проверить выданную заработную плату и против фамилий лиц, которым не произведены указанные выплаты, в графе «Расписка в получении» поставить штамп или сделать отметку от руки: «Депонировано»;
- закрыть платежную (расчетно-платежную) ведомость двумя суммами: в конце ведомости необходимо сделать надпись о фактически выплаченных и депонированных суммах, сверить их с общим итогом по платежной ведомости и скрепить надпись своей подписью. Если деньги выдавались не кассиром, а другим лицом, то на ведомости дополнительно делается надпись: «Деньги по ведомости выдавал (подпись)». Выдача денег кассиром и раздатчиком по одной ведомости запрещается;
- составить реестр депонированных сумм.

Реестр депонированной заработной платы

месяц _____ 200_ г.
за « _____ » половину месяца

Поряд- ковый номер	Наиме- нование цеха, отдела	Платежная ведомость порядковый номер	[Ф. И. О]	Дата возник- новения задолжен- ности*	Сумма не выданной зарплаты	Оплачено или перечислено**		
						дата	номер документа	сумма
	А	Б	В	1	2	3	4	5
			Перенос					
			Итого....					

Проверил бухгалтер _____

(подпись)

(подпись)

- передать в бухгалтерию платежную ведомость и реестр не выданной заработной платы для проверки и выписки расходного кассового ордера на выданную сумму;
- записать в кассовую книгу фактически выплаченную сумму и поставить на ведомости штамп: «Расходный кассовый ордер № ____».

Бухгалтерия производит проверку отметок, сделанных кассиром в платежных (расчетно-платежных) ведомостях, и подсчет выданных и депонированных по ним сумм и передает кассиру расходный кассовый ордер для регистрации в кассовой книге.

* В графе 1 приводится дата списания в расход (по кассе) сумм платежной ведомости, по которой составлен реестр.

** В реестрах суммы оплаты или перечислений отмечаются в течение квартала или полугодия. По истечении этого периода суммы, оставшиеся неоплаченными, переносятся в новый реестр.

Суммы не востребовавшей заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием: «Депонированные суммы». Банк должен учитывать эти суммы отдельно, так как они могут быть востребованы в любой день; их нельзя использовать на другие выплаты предприятия (погашение задолженностей и т. п.). На сданные в банк депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

Деньги по кассовым ордерам выдаются только в день составления этих документов. Расходные кассовые ордера или заменяющие их документы не выдаются на руки лицам, получающим деньги.

Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостачей и взыскивается с кассира.

В кассовых документах не допускается никаких подчисток, помарок и исправлений.

Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств. На предприятиях, имеющих большое количество подразделений, обслуживаемых центральными кассами, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию могут производиться несколькими кассирами или доверенными лицами (раздатчиками). В этом случае главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в *книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств* (форма № КО-5).

Кассиры (раздатчики) в конце рабочего дня обязаны отчитаться перед главным (старшим) кассиром в полученных денежных суммах и сдать ему остаток наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств.

По авансам, полученным для оплаты труда и выплаты стипендий, кассир обязан отчитаться в срок, указанный в платежной ведомости, для их выплаты. До истечения этого срока кассиры (раздатчики) обязаны ежедневно сдавать в кассу остатки наличных денег, не выданных по платежным ведомостям. Эти деньги сдаются в опечатанных кассирами сумках, пакетах и других упаковках главному (старшему) кассиру под расписку с указанием объявленной суммы.

Правила ведения кассовой книги. Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге (форма № КО-4). Ведение кассовой книги входит в обязанности кассира.

Предприятие ведет только одну кассовую книгу. Кассовая книга должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана печатью. Последняя страница оформляется следующим образом:

В этой книге пронумеровано и прошнуровано _____ листов.

М. П. (штампа)

Руководитель организации _____
(должность) (подпись) (расшифровка подписи)

Главный бухгалтер _____
(подпись) (расшифровка подписи)

Записи в кассовой книге ведутся в двух экземплярах через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр, вторая (без горизонтальных линеек) заполняется кассиром как второй экземпляр с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу. Предварительно лист сгибают по линии отреза, подкладывая отрывную часть листа под ту часть листа, которая остается в книге. Для ведения записей после «Переноса» отрывную часть листа накладывают на лицевую сторону неотрывной части листа и продолжают записи по горизонтальным линейкам оборотной стороны неотрывной части листа.

Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге. Вторые экземпляры листов должны быть отрывными, они служат отчетом кассира и до конца операций за день не отрываются. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами.

Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются. Сделанные исправления заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера предприятия или лица, его заменяющего.

Записи в кассовую книгу производятся кассиром сразу же после получения или выдачи денег по каждому ордеру или другому заменяющему его документу. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

На предприятиях при условии обеспечения полной сохранности кассовых документов кассовая книга может вестись автоматизированным способом, при котором листы кассовой книги формируются в виде машинограмм: «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира». Обе машинограммы должны составляться к началу следующего рабочего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги. Нумерация листов кассовой книги в этом случае осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала года.

Кассир после получения машинограмм «Вкладной лист кассовой книги» и «Отчет кассира» обязан проверить правильность составления указанных документов, подписать их и передать «Отчет кассира» вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги. В целях обеспечения сохранности и удобства использования машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» в течение года хранятся кассиром отдельно за каждый месяц. По окончании календарного года (или по мере необходимости) машинограммы «Вкладной лист кассовой книги» брошюруются в хронологическом порядке. Общее количество листов за год заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия, и книга печатывается.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров.

Ответственность за нарушение порядка работы с денежной наличностью и несоблюдение порядка ведения кассовых операций (ст. 15.1 КоАП РФ)	
Вид правонарушения	Ответственность за правонарушение
Осуществление расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров	Влечет за собой наложение административного штрафа: на должностных лиц — в размере от 40 до 50 МРОТ на юридических лиц — в размере от 400 до 500 МРОТ
Неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности	
Несоблюдение порядка хранения свободных денежных средств	
Накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов	

Учет кассовых операций

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета на начало месяца указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия; оборот по дебету — суммы, поступившие наличными в кассу (и поступившие денежные документы), а по кредиту — суммы, выданные наличными (и выданные денежные документы) (схема 13.1.1).

Счет 50 «Касса»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Остаток денег в кассе на начало месяца		
51 Кредит	Поступили наличные денежные средства в кассу с расчетного счета	Суммы денежных средств, сданы из кассы на расчетный счет в банке	51 Дебет
62 Кредит	Поступили наличные денежные средства в кассу от покупателей и заказчиков за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги)	Возвращен покупателю наличными денежными средствами аванс (предоплата)	62 Дебет
71 Кредит	Подотчетным лицом возвращены в кассу неизрасходованные суммы, выданные на хозяйственные нужды (командировочные расходы и т. п.)	Выдана заработная плата работникам организации	70 Дебет
Сальдо конечное	Остаток денег в кассе на конец месяца		

Схема 13.1.1. Счет 50

Основанием для записей по счету 50 служат отчеты кассира.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Чек на получение денег в банке, приходный кассовый ордер	Получены наличные денежные средства с расчетного счета в банке	50	51
Приходный кассовый ордер	Получены наличные деньги от покупателей и заказчиков	50	62
Приходный кассовый ордер	Возврат подотчетным лицом неиспользованных сумм	50	71
Приходный кассовый ордер	Поступили деньги, внесенные работником организации в погашение задолженности по ссудам, займам, за товары, проданные в кредит, а также в погашение причиненного материального ущерба	50	73
Приходный кассовый ордер	Поступили суммы взносов (вкладов) в уставный фонд (складочный капитал) организации, внесенные учредителями (участниками)	50	75
Приходный кассовый ордер	Отражено поступление сумм, связанных с предоставлением за плату во временное пользование активов организации	50	91
Ордер на сдачу денег в банк	Сдана в банк выручка, депонированная зарплата и т. п.	51	50
Расходный кассовый ордер	Погашена задолженность наличными деньгами перед поставщиками и подрядчиками	60	50
Платежная ведомость на зарплату, расходные кассовые ордера	Выданы аванс, зарплата	70	50
Расходный кассовый ордер	Выданы наличные деньги подотчетному лицу на хозяйственные нужды, на командировочные расходы	71	50
Платежная ведомость, расходный кассовый ордер	Выплачены дивиденды от участия в организации	75	50
Расходный кассовый ордер	Выплачена депонированная заработная плата и прочие депонированные суммы	76	50

Когда организация производит кассовые операции с иностранной валютой, то к счету 50 «Касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для обособленного учета движения каждой наличной иностранной валюты.

Учет операций с наличной иностранной валютой в большинстве организаций связан с оплатой заграничных командировок. Порядок покупки и выдачи иностранной валюты, дорожных чеков уполномоченными банками определяется Центральным банком РФ в соответствии с Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле».

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Кассовые операции с иностранной валютой			
Приходный кассовый ордер	В банке получены денежные средства в иностранной валюте на командировочные расходы	50 ¹	52 ²
Расходный кассовый ордер	Выдана валюта под отчет командированному лицу	71	50 ¹
Авансовый отчет, приходный кассовый ордер	Работником возвращена в кассу организации неиспользованная сумма валютных денежных средств, выданных ему на командировочные расходы	50 ¹	71
Бухгалтерская справка-расчет	При изменении курса рубля остатки наличной иностранной валюты в кассе переоцениваются:		
	– отражена отрицательная курсовая разница	91-2	50 ¹
	– отражена положительная курсовая разница	50 ¹	91-1
Расходный кассовый ордер, выписка банка по валютному счету	Отражено внесение наличной валюты на текущий валютный счет организации в банке	52 ²	50 ¹

При применении контрольно-кассовой техники основанием для отражения выручки служит справка-отчет кассира-операциониста, на основании которой в учете производится запись: Дебет счета 50, субсчет 50-2 «Операционная касса», Кредит счета 90, субсчет 90-1 «Выручка».

Сумма денег, сданная кассиром-операционистом в кассу организации, отражается: Дебет счета 50, субсчет 50-1 «Касса организации», Кредит счета 50, субсчет 50-2 «Операционная касса».

В случае возврата денежных сумм покупателям (клиентам) по кассовым чекам (ошибочно пробитым, при возврате товара и т. п.) на основе акта о возврате денежных сумм (форма № КМ-3) в бухгалтерском учете осуществляется корректировка выручки от продажи товаров покупателям и начисленного НДС методом «красного сторно» и производится запись: Дебет счета 50 субсчет 50-2 «Операционная касса», Кредит счета 90, субсчет 90-1 «Выручка» — на сумму возвращенных денежных средств; Дебет счета 90, субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» — на сумму начисленного НДС от выручки.

В кассе организации помимо наличных денежных средств хранятся документы строгой отчетности (денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности). К денежным документам относятся почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, проездные

¹ Субсчет «Валютная касса».

² Субсчет «Валютные счета внутри страны», аналитический счет «Специальный транзитный валютный счет».

билеты на транспорт, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы, которые подлежат учету по фактической стоимости приобретения на счете 50 «Касса», субсчет 3 «Денежные документы».

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Операции по приобретению и выдаче денежных документов			
Счет, авансовый отчет	Оприходованы в кассу денежные документы, приобретенные за наличный расчет подотчетным лицом	50-3 ¹	71
Счет (накладная)	Оприходованы в кассу денежные документы, приобретенные в безналичном порядке (оплаченные с расчетного счета)	50-3	76 (60)
Ведомость выдачи путевок, приказ руководителя организации, бухгалтерская справка-расчет	Выдана путевка работнику организации за полную стоимость или с частичной оплатой:	73	50-3
	– в части денежных средств, внесенных работником – на суммы стоимости путевки, оплачиваемой за счет организации	91-2	50-3
Журнал учета приема и выдачи денежных документов	Выданы проездные документы работнику, направляемому в командировку	71	50-3
Журнал учета приема и выдачи денежных документов	Выданы под отчет почтовые марки, марки государственной пошлины и другие для использования указанных документов по назначению	71	50-3
Инвентаризационная опись (форма № ИНВ-16), бухгалтерская справка	Отражена сумма выявленной недостачи при инвентаризации денежных документов	94	50-3
Инвентаризационная опись (форма № ИНВ-16), бухгалтерская справка	Отражена сумма потерь денежных документов в связи с чрезвычайными обстоятельствами	99	50-3

Инвентаризация кассы

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге.

Для производства ревизии кассы приказом руководителя предприятия назначается комиссия, которая составляет акт. В ходе инвентаризации комиссия проверяет правильность оформления кассовых документов; ведения кассовой книги; соблюдения лимитов остатка наличных денежных средств, установленных обслуживающими организацию учреждениями банков; применения контрольно-кассовой техники.

¹ Субсчет «Денежные документы».

При осуществлении наличных расчетов с применением контрольно-кассовой техники инвентаризация денежных средств начинается с проверки их фактического наличия в операционных кассах. На каждый объект ККТ должны быть в наличии документы, связанные с его приобретением, регистрацией и вводом в эксплуатацию.

Результаты инвентаризации денежных средств в операционных кассах определяются путем сверки фактического наличия денежных средств, указанных в журналах кассира-операциониста, с данными учета по счету 50 «Касса», субсчет «Операционная касса». Результаты инвентаризации денежных средств, находящихся в основной кассе организации (в том числе иностранной валюты), определяются путем сверки фактического наличия денежных средств в кассе с учетными данными по счету 50 «Касса».

При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма. Материально ответственное лицо на оборотной стороне акта пишет объяснение о причинах излишков или недостач, установленных инвентаризацией, а руководитель предприятия — решение по результатам инвентаризации.

Выявленные излишки наличных денег приходяются как доход предприятия, а недостача средств списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», с которого затем списываются в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». С этой целью к нему открывается субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». По кредиту счета 73 отражается погашение виновными лицами сумм ущерба — в корреспонденции со счетами 50 «Касса» или 51 «Расчетный счет» (при внесении работником наличных денежных средств в кассу организации или перечислении на расчетный счет), со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при удержании сумм ущерба из заработной платы работника).

В случае отказа кассира погасить недостачу предприятие вправе оформить исковое заявление в судебные органы. При отказе судом во взыскании ущерба с виновных лиц сумма ущерба списывается с кредита счета 73 в дебет счета 94. При взыскании с виновных лиц стоимости недостающих ценностей разница между стоимостью недостающих ценностей, зачисленной на счет 73, и их стоимостью, отраженной на счете 94, относится в кредит счета 98. По мере взыскания с виновного лица причитающейся с него суммы указанная разница списывается со счета 98 в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы».

13.2. Операции по расчетным и специальным счетам в банке

Основную массу денежных средств предприятия представляют безналичные деньги, хранящиеся на банковских счетах. Безналичные расчеты в России осуществляются в рамках банковской системы.

Взаимодействие с банками

Банк (от итал. *banco* — скамья) — финансовая организация, производящая разнообразные виды операций с деньгами, ценными бумагами и оказывающая финансовые услуги учреждениям, предприятиям, гражданам и друг другу.

Банковская система Российской Федерации включает в себя Банк России, кредитные организации, а также филиалы и представительства иностранных банков. Различное правовое положение элементов банковской системы устанавливает двухуровневую банковскую систему, в которой верхний (государственный) уровень занимает Банк России, а нижний — кредитные организации, филиалы и представительства иностранных банков. Банк России является органом, координирующим, регулирующим и лицензирующим организацию расчетных систем в РФ. Под кредитной организацией понимается юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Банка России имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные Федеральным законом от 02.12.1990 № 395-1 «О банках и банковской деятельности».

Банки могут быть универсальными и специальными, региональными и межрегиональными (не ограничивающими свою деятельность определенной территорией), отраслевыми или созданными под реализацию конкретной программы (например, банки развития) и не ограничивающими свою деятельность определенной отраслью или программой. По размерам денежных средств, количеству обслуживаемых клиентов и объему привлеченных денежных средств можно выделить крупные, средние и мелкие банки.

Одним из важнейших критериев, позволяющих классифицировать организации, образующие банковскую систему, на группы, является форма собственности. По этому признаку кредитные организации классифицируются на частные, государственные и муниципальные, а также кредитные организации со смешанной формой собственности. При этом Банк России является полностью государственной организацией, поскольку его уставный капитал и иное имущество — федеральная собственность. Муниципальными признаются коммерческие банки, входящие в банковскую систему РФ и осуществляющие свою деятельность в соответствии с законодательством о банках и банковской деятельности, одним из учредителей (участников) которых выступает соответствующий орган местного самоуправления. К частным относятся кредитные организации, основанные на частной собственности, уставный капитал и имущество которых находятся в собственности физических лиц или юридических лиц.

Во всех иных случаях кредитные организации могут быть отнесены к смешанному типу. Среди них такие крупнейшие банки России, как Сбербанк России и ВТБ (Внешторгбанк России), больше половины акций которых принадлежит государству и находится в управлении Банка России или Правительства России.

Одной из самых многочисленных операций банков является осуществление взаимных платежей и расчетов между предприятиями, учреждениями или отдельными лицами. Клиенты самостоятельно выбирают банки для кредитно-расчетного обслуживания и могут производить все виды банковских операций в одном или нескольких банках. В большинстве случаев расчеты между предприятиями производят разные банки, поэтому в отношении кредитных организаций как посредники во взаимных платежах и расчетах могут вступать специальные подразделения Банка России — расчетно-кассовые центры (РКЦ), созданные по территориальному принципу. В задачи расчетно-кассовых центров входит обеспечение эффективного, надежного и безопасного функционирования платежной системы РФ.

Для проведения расчетных операций каждая кредитная организация, расположенная на территории Российской Федерации и имеющая лицензию Банка России на осуществление банковских операций, открывает по месту своего нахождения один корреспондентский счет (субсчет) в подразделении расчетной сети Банка России, на котором банк хранит свои собственные средства, а РКЦ осуществляет безналичные расчеты клиентов и самого банка (схема 13.2.1). С целью однозначной идентификации кредитных организаций им присваиваются банковские идентификационные коды (БИКи) участников расчетов.

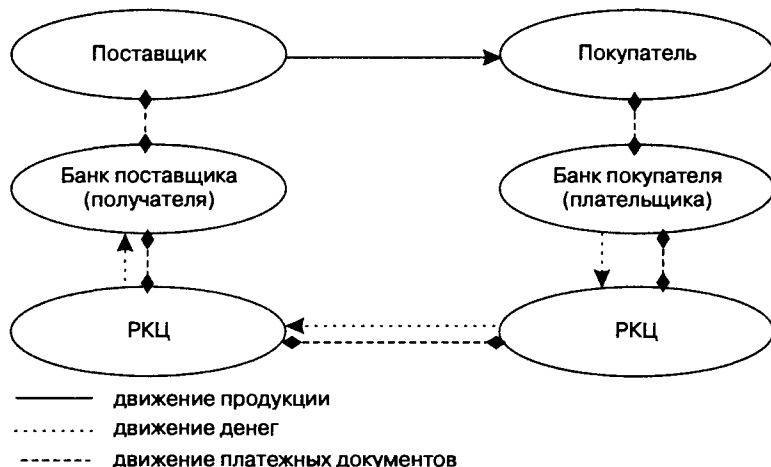


Схема 13.2.1. Расчеты с участием РКЦ

На основе межбанковских соглашений банки для расчетов клиентов могут открывать друг у друга корреспондентские счета. В этом случае устраняется такое дополнительное звено, как РКЦ, что способствует ускорению расчетов.

Клиенты вправе открывать необходимое им количество расчетных, депозитных и иных счетов в любой валюте в банках с их согласия, если иное не установлено федеральным законом (ст. 30 Закона о банках и банковской деятельности) (схема 13.2.2).

Порядок открытия банковского счета

Порядок открытия, ведения и закрытия банком счетов клиентов в рублях и иностранной валюте устанавливается Банком России в соответствии с федеральными законами (ст. 30 Закона о банках и банковской деятельности).

В соответствии со ст. 5 Закона о банках и банковской деятельности открытие кредитной организацией банковского счета юридическому лицу осуществляется на основании:

- свидетельства о государственной регистрации юридического лица;
- свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Кроме того, требования к предъявляемым для открытия банковского счета документам содержатся в Инструкции Госбанка СССР от 30.10.1986 № 28 (применяется в части, не противоречащей действующему законодательству), в соответ-

**Виды счетов, открываемых предприятиями в банках,
для ведения хозяйственной деятельности**

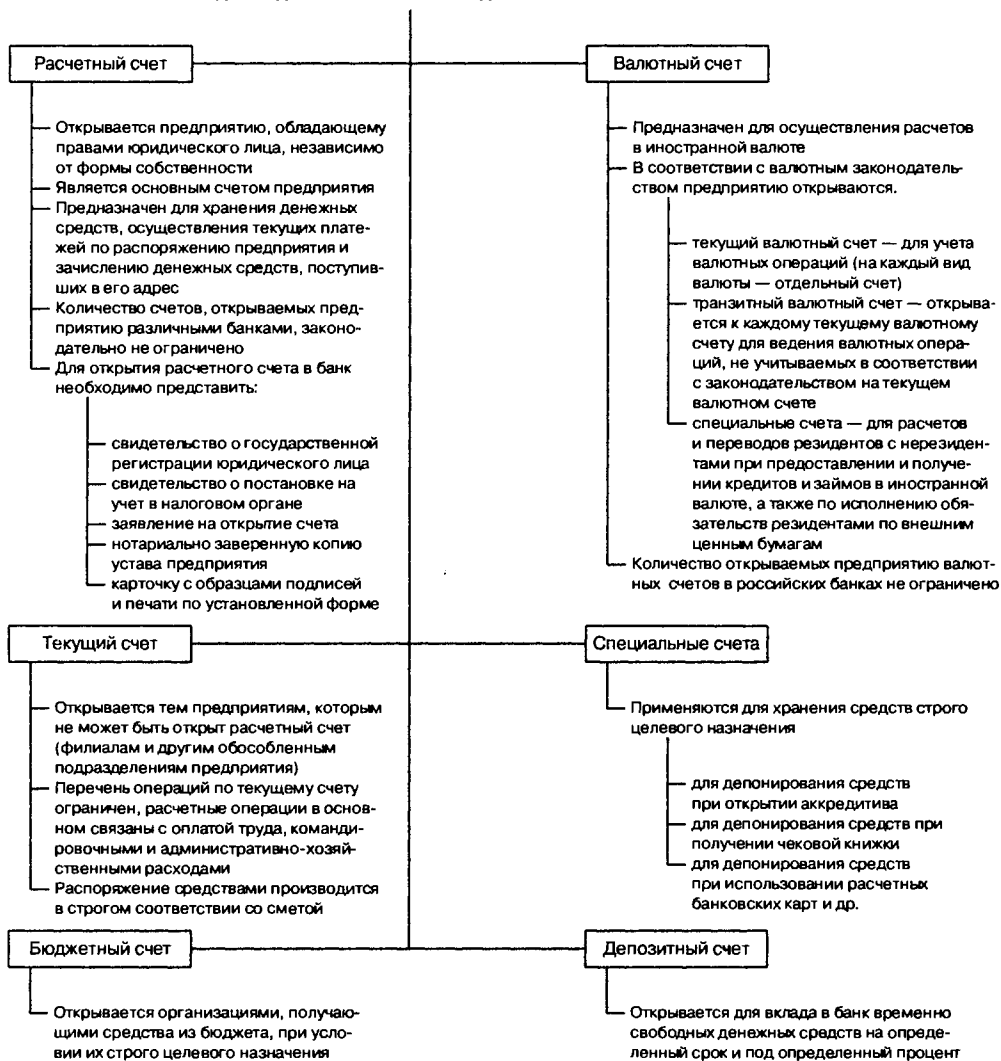


Схема 13.2.2. Виды счетов

ствии с которой в банк также представляются: заявление на открытие счета; копия надлежаще утвержденного устава; карточка с образцами подписей и оттиска печати.

Отношения между банками и клиентами имеют договорный характер. При этом условия заключения банковского счета, право распоряжения денежными средствами, находящимися на счете, виды и сроки операций по счету и т. д. определены ст. 845–860 ГК РФ. В соответствии с действующим законодательством и банковскими правилами банк разрабатывает для себя определенную форму договора, по которой и заключается договор банковского счета с любым клиентом, обратив-

шимся с просьбой открыть ему счет в данном банке. Об открытии (или закрытии) счета банк обязан сообщить в налоговый орган по месту учета предприятия в пятидневный срок (ст. 86 НК РФ).

В рамках договора основной обязанностью банка является прием и зачисление поступающих на счет предприятия денежных средств, а также выполнение его распоряжений о перечислении и выдаче соответствующих сумм со счета и проведении других операций по счету. При этом банк в соответствии с п. 3 ст. 845 ГК РФ не вправе определять и контролировать направления использования денежных средств клиента и устанавливать иные, не предусмотренные законом или договором банковского счета ограничения его права распоряжаться денежными средствами по своему усмотрению.

Формы безналичных расчетов

Средства со счета предприятия могут быть списаны только по соответствующему распоряжению клиента, без его распоряжения списание денежных средств, находящихся на счете, допускается по решению суда, а также в случаях, установленных законом или предусмотренных договором между банком и клиентом.

Все безналичные расчеты, осуществляемые предприятиями, можно разделить на две группы:

- расчеты по обязательствам перед бюджетом, внебюджетными фондами и другие подобные платежи;
- расчеты по товарным операциям и хозяйственным договорам.

Платежи первой группы производятся, как правило, по платежным поручениям, а расчеты второй группы осуществляются в различных формах, каждая из которых имеет специфические особенности.

Расчеты по товарным операциям и хозяйственным договорам можно классифицировать по различным признакам (схема 13.2.3).

Классификация форм безналичных расчетов

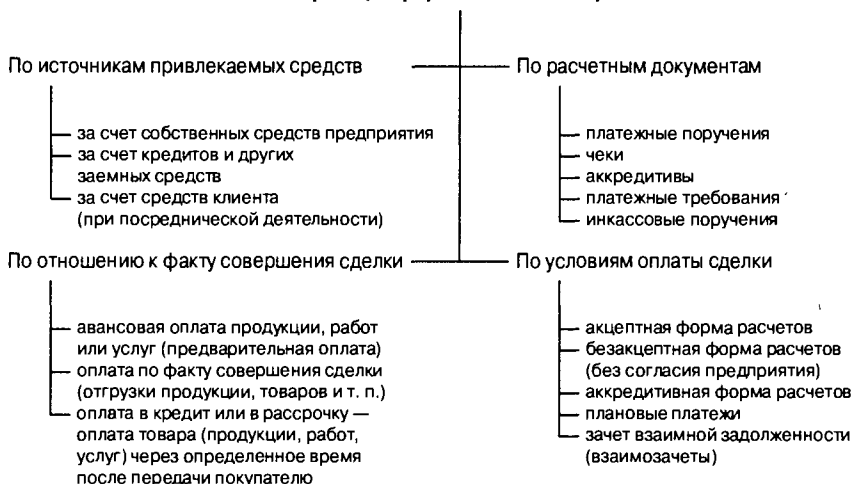


Схема 13.2.3. Классификация безналичных расчетов

Правила, формы, сроки и стандарты осуществления безналичных расчетов устанавливает Банк России. Регулируются безналичные расчеты Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации от 03.10.2002 № 2-П. Положение исходит из принципа свободы выбора предприятиями форм расчетов и закрепления их в договорах, а также невмешательства банка в договорные отношения предприятий.

Операции по счетам в банках выполняются на основании расчетных документов. Расчетный документ — это оформленное в бумажном или в электронном виде распоряжение плательщика о списании денежных средств со своего счета и их перечислении на счет получателя средств либо распоряжение получателя средств (взыскателя) на списание денежных средств со счета плательщика и перечисление на счет, указанный получателем средств (взыскателем). К способам безналичных расчетов относятся расчеты платежными поручениями, аккредитивами, чеками, расчеты по инкассо.

Положение о безналичных расчетах устанавливает требования к оформлению «бумажных» документов.

Расчетные документы на бумажном носителе (за исключением чеков) заполняются с применением пишущих или электронно-вычислительных машин шрифтом черного цвета. Подписи на расчетных документах проставляются ручкой с пастой или чернилами черного или синего цвета. Оттиск печати и оттиск штампа банка, проставляемые на расчетных документах, должны быть черного, синего или фиолетового цвета.

При заполнении расчетных документов не допускается выход текстовых и цифровых значений реквизитов за пределы полей, отведенных для их проставления. Значения реквизитов должны читаться без затруднения.

Подписи, печати и штампы должны проставляться в предназначенных для них полях бланков расчетных документов.

Расчетные документы должны содержать следующие реквизиты (с учетом особенностей форм и порядка осуществления безналичных расчетов):

- наименование расчетного документа и код формы по ОКУД ОК 011-93;
- номер расчетного документа, число, месяц и год его выписки;
- вид платежа;
- наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование получателя средств, номер его счета, идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- наименование и местонахождение банка получателя, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- назначение платежа. Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается). Особенности указания назначения платежа применительно к отдельным видам расчетных документов регулируются соответствующими главами и пунктами Положения;

- сумму платежа, обозначенную прописью и цифрами;
- очередность платежа;
- вид операции в соответствии с правилами ведения бухгалтерского учета в Банке России и кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации;
- подписи (подпись) уполномоченных лиц (лица) и оттиск печати (в установленных случаях).

Поля «Платательщик», «Получатель», «Назначение платежа», «ИНН» (ИНН плательщика), «ИНН» (ИНН получателя), а также поля 101–110 в расчетных документах на перечисление и взыскание налоговых и иных обязательных платежей заполняются с учетом требований, установленных МНС РФ, Минфином РФ и ГТК РФ в нормативных правовых актах, принятых совместно или по согласованию с Банком России.

Поля, реквизиты которых не имеют значений, остаются незаполненными. Исправления, помарки и подчистки, а также использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются.

Расчетные документы предъявляются в банк в количестве экземпляров, необходимом для всех участников расчетов, и действительны к предъявлению в обслуживающий банк в течение 10 календарных дней, не считая дня их выписки. Все экземпляры расчетного документа должны быть заполнены идентично, второй и последующие экземпляры могут быть изготовлены с использованием копировальной бумаги, множительной техники или электронно-вычислительных машин.

Расчетные документы принимаются банками к исполнению при наличии на первом экземпляре двух подписей лиц, имеющих право подписывать расчетные документы, или одной подписи (при отсутствии в штате организации лица, которому может быть предоставлено право второй подписи) и оттиска печати, заявленных в карточке с образцами подписей и оттиска печати.

Расчетные документы, оформленные с нарушением установленных требований, приему не подлежат.

Списание банком денежных средств со счета производится на основании первого экземпляра расчетного документа независимо от суммы.

Очередность списания денежных средств со счета. Гражданским кодексом РФ установлена очередность списания денежных средств со счета клиента банка, обязательная для всех банков и предприятий. В соответствии со ст. 855 ГК РФ при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

в первую очередь осуществляется списание 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;

во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования;

в четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

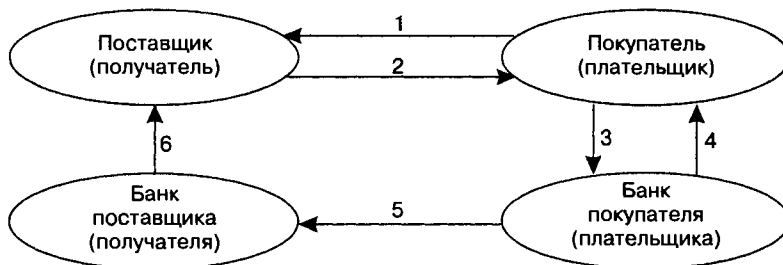
в пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

в шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Для распоряжения средствами на счете клиент обязан оформлять и представлять в банк документы, соответствующие требованиям закона и банковских правил (платежные поручения, чеки и т. п.).

Расчеты платежными поручениями. Наиболее часто применяемой формой безналичных расчетов являются расчеты платежными поручениями (схема 13.2.4).



1. Между поставщиком и покупателем заключается договор (контракт). 2. Поставщик отгружает продукцию покупателю (выполняет работы, оказывает услуги). 3. Покупатель передает платежное поручение о перечислении суммы средств со своего расчетного счета на счет получателя. 4. Банк передает покупателю выписку с расчетного счета о списании денежных средств. 5. Банк плательщика передает платежное поручение банку поставщика и перечисляет денежные средства на его расчетный счет. 6. Банк поставщика передает выписку с расчетного счета о зачислении суммы платежа

Схема 13.2.4. Схема расчетов платежными поручениями

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 (займов, депозитов) и уплаты процентов по ним; в других целях, предусмотренных законодательством или договором. В соответствии с условиями основного догово-

ра платежные поручения могут использоваться для предварительной оплаты товаров, работ, услуг или для осуществления периодических платежей.

Поручение оформляется на бланке формы 0401060, как правило, в четырех экземплярах: 1-й экземпляр — для плательщика; 2-й экземпляр — для банка плательщика; 3-й и 4-й экземпляры передаются в банк получателя.

Платежные поручения принимаются банком независимо от наличия денежных средств на счете плательщика. При отсутствии или недостаточности денежных средств на счете плательщика, а также если договором банковского счета не определены условия оплаты расчетных документов сверх имеющихся на счете денежных средств, платежные поручения помещаются в картотеку «Расчетные документы, не оплаченные в срок» и оплачиваются по мере поступления средств в очередности, установленной законодательством.

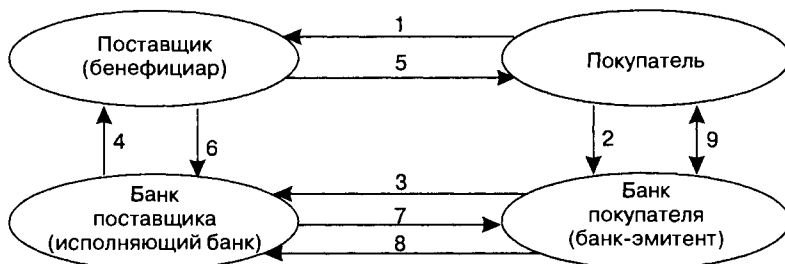
Расчеты аккредитивами. Аккредитив (от лат. *accreditivus* — доверительный; англ. *letter of credit* — дословно «кредитное письмо») представляет собой условное денежное обязательство, принимаемое банком (банк-эмитент) по поручению плательщика, произвести платежи в пользу получателя средств по предъявлении последним документов, соответствующих условиям аккредитива, или предоставить полномочия другому банку (исполняющий банк) произвести такие платежи.

Платеж по аккредитиву производится в безналичном порядке путем перечисления суммы аккредитива на счет получателя средств. Аккредитив предназначен для расчетов с одним получателем средств (схема 13.2.5).

Каждый аккредитив должен содержать указание на его вид. Банками могут открываться следующие виды аккредитивов: покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные); отзывные и безотзывные (могут быть подтвержденными).

При открытии *покрытого (депонированного) аккредитива* банк-эмитент перечисляет за счет средств плательщика или предоставленного ему кредита сумму аккредитива (покрытие) в распоряжение исполняющего банка на весь срок действия аккредитива. При открытии *непокрытого (гарантированного) аккредитива* банк-эмитент предоставляет исполняющему банку право списывать средства с ведущегося у него корреспондентского счета в пределах суммы аккредитива. Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по гарантированному аккредитиву определяется по соглашению между банками.

Отзывным является такой аккредитив, который может быть изменен или отменен банком-эмитентом на основании письменного распоряжения плательщика без предварительного согласования с получателем средств и без каких-либо обязательств банка-эмитента перед получателем средств после отзыва аккредитива. Аккредитив является отзывным, если в его тексте прямо не установлено иное. Отзывной аккредитив не обеспечивает интересы поставщика и поэтому на практике встречается редко. *Безотзывным* признается аккредитив, который может быть отменен только с согласия получателя средств. По просьбе банка-эмитента исполняющий банк может подтвердить безотзывный аккредитив (подтвержденный аккредитив). Порядок предоставления подтверждения по безотзывному подтвержденному аккредитиву определяется по соглашению между банками. При оформлении договора продавец стремится оговорить безотзывность аккредитива, так как это дает поставщику уверенность в том, что поставленная им продукция будет оплачена, как только он выполнит условия аккредитива.



1. Заключение между продавцом и покупателем договора купли-продажи товара, предусматривающего платеж по документарному аккредитиву. 2. Покупатель направляет своему банку (банку-эмитенту) инструкции об открытии документарного аккредитива в пользу продавца (бенефициара). 3. Банк-эмитент, в свою очередь, открывает документарный аккредитив и информирует исполняющий банк об открытии документарного аккредитива. 4. Исполняющий банк продавца информирует поставщика об условиях документарного аккредитива. 5. Продавец (поставщик), получив документарный аккредитив, должен убедиться в том, что аккредитив соответствует условиям договора купли-продажи товара, а также в том, что сам продавец может выполнить условия и положения документарного аккредитива. Только после этого продавец может дать разрешение на отгрузку товара в адрес покупателя. 6. После отгрузки товара продавец посылает в банк (исполняющий банк) все необходимые для исполнения документарного аккредитива документы. 7. Банк изучает документы на соответствие условиям документарного аккредитива. Если документы отвечают требованиям документарного аккредитива, то банк платит, акцептует или неоглашает их (*неоглашение* — стоимостное определение документов) в зависимости от условий исполнения аккредитива. После этого исполняющий банк отсылает документы банку-эмитенту. 8. Банк-эмитент изучает документы, и если они соответствуют условиям аккредитива, то он заранее оговоренным способом переводит возмещение исполняющему банку, который произвел платеж, акцепт или неоглашение в соответствии с документарным аккредитивом. 9. После того как банк-эмитент изучил полученные документы и пришел к мнению о том, что они соответствуют условиям документарного аккредитива, он передает эти документы покупателю. Одновременно с этим банк-эмитент получает от покупателя заранее оговоренным способом денежное возмещение. Завершает эту цепочку процедур доставка товара покупателю в обмен на предъявление транспортных документов.

Схема 13.2.5. Схема аккредитивной формы расчетов

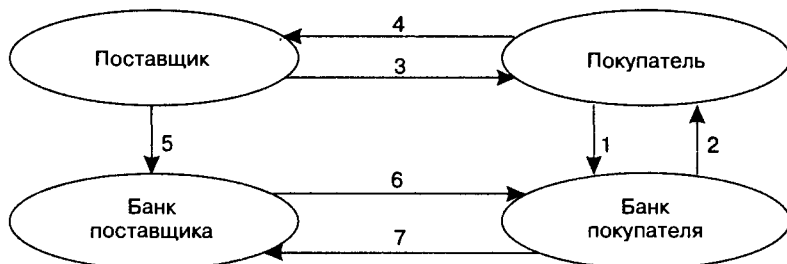
Условиями аккредитива может быть предусмотрен акцепт уполномоченного плательщиком лица. Получатель средств может отказаться от использования аккредитива до истечения срока его действия, если возможность такого отказа предусмотрена условиями аккредитива. Допускаются частичные платежи по аккредитиву.

Самым надежным для продавца является безотзывный подтвержденный документарный аккредитив, который дает продавцу (бенефициару) двойную гарантию платежа, поскольку он представляет собой обязательство банка-эмитента и обязательство подтверждающего банка. Второй гарант (подтверждающий банк) берет на себя обязательство в отношении того, что все обязательства по акцепту или платежу по документарному аккредитиву будут своевременно выполнены в соответствии с условиями документарного аккредитива.

Документарный аккредитив — это товарный аккредитив, оплачиваемый банком при предъявлении товарно-распорядительных документов на оплачиваемый товар (коносамента, накладных, сертификатов и т. д.).

Расчеты чеками. Чек — это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в нем суммы чекодержателю (ст. 877 ГК РФ).

Участниками чекового обращения являются три лица: чекодатель, чекодержатель и плательщик. *Чекодателем* является лицо (юридическое или физическое), имеющее денежные средства в банке, которыми он вправе распоряжаться путем выставления чеков, *чекодержателем* — лицо (юридическое или физическое), в пользу которого выдан чек, *плательщиком* — банк, в котором находятся денежные средства чекодателя (схема 13.2.6).



1. Для получения чековой книжки покупателем в банк представляются заявление и платежное поручение о депонировании определенной суммы. 2. Банк выдает чековую книжку с депонированием суммы лимита. 3. Поставщик передает товар покупателю (отгружает продукцию, выполняет работы). 4. Покупатель передает чек поставщику в счет оплаты товара или выполненных работ. 5. Поставщик передает чек в банк для оплаты. 6. Банк поставщика пересылает банку покупателя документы на оплату. 7. Банк покупателя перечисляет денежные средства на расчетный счет поставщика

Схема 13.2.6. Схема расчетов чеками

Чек может быть именным и предъявительским. *Именным* называется чек, выписанный на определенное лицо, *предъявительским* — чек, который оплачивается его предъявителю. Именной чек не подлежит передаче. Предъявительский чек может быть передан новому владельцу с помощью *индоссамента* (передаточной надписи на оборотной стороне чека), удостоверяющего переход прав по чеку. Различают индоссамент *именной*, указывающий лицо, которому передается чек, и *бланковый (предъявительский)* — в котором такое лицо не указано и который выдается на предъявителя.

Чек должен содержать обязательные реквизиты, установленные ст. 878 ГК РФ: наименование «чек», включенное в текст документа; поручение плательщику выплатить определенную денежную сумму; наименование плательщика и указание счета, с которого должен быть произведен платеж; указание валюты платежа; указание даты и места составления чека; подпись лица, выписавшего чек, — чекодателя. Отсутствие в документе какого-либо из указанных реквизитов лишает его силы чека.

Выписываемый чекодатель чек должен иметь покрытие в виде денежных средств, предварительно депонированных им на специальный банковский счет. Поэтому, прежде чем получить чековую книжку, предприятие вместе с заявлением о выдаче чековой книжки представляет в банк платежное поручение на сумму лимита, и в нижней части поручения делается надпись: «За чековую книжку для расчетов с предприятиями».

Чеки из лимитированных книжек подписываются руководителем учреждения и главным бухгалтером. При выборке товаров на месте разрешается подписывать

чеки должностному лицу учреждения, которому выдается доверенность на получение товаров. В доверенности должны быть оговорены право на подписание чека должностным лицом и сумма, на которую разрешается приобрести товары. Если чек подписывается на основании доверенности должностным лицом учреждения, то оно должно на чеке перед подписью сделать надпись: «По доверенности».

Чек из лимитированной книжки выдается поставщику одновременно с отпуском товаров или предоставлением услуг. В чеке обязательно указывается, какой организации и в уплату по какому счету или другому заменяющему его документу должна быть перечислена сумма по чеку.

Статья 879 ГК РФ предусматривает для чекодателя финансовую ответственность за выпуск непокрытых чеков. Однако банк-плательщик может иметь договоренность с чекодателем об оплате чеков на определенную сумму сверх имеющихся у него на счете средств путем автоматически предоставляемого кредита — *овердрафта*.

Чек может быть представлен к платежу одним из двух способов: непосредственным предъявлением банку-плательщику или предъявлением чека в банк, обслуживающий чекодержателя, на инкассо — в этом случае оплата чека происходит в порядке исполнения инкассового поручения.

Платеж по чеку может быть гарантирован полностью или частично посредством *авалья* (гарантия платежа по чеку), который может даваться любым лицом, за исключением плательщика. Аваль проставляется на лицевой стороне чека или на дополнительном листе путем надписи «Считать за аваль» и указания, кем и за кого он дан. Если не указано, за кого он дан, то считается, что аваль дан за чекодателя. Аваль подписывается авалистом с указанием места его жительства и даты совершения надписи, а если авалистом является юридическое лицо — места его нахождения и даты совершения надписи (ст. 881 ГК РФ). Авалист несет ответственность за платеж по чеку так же, как и тот, за кого он дал аваль.

Представление чека в банк, обслуживающий чекодержателя, для получения платежа считается предъявлением чека к оплате. Чекодатель не вправе отозвать чек до истечения установленного срока для его предъявления к оплате. Чеки действительны в течение 10 дней, не считая дня их выписки.

Расчеты по инкассо. Термин «инкассовые операции» используется для обозначения различных действий коммерческих банков, направленных на получение от должника (плательщика) платежа и (или) акцепта.

Расчеты по инкассо регулируются ст. 874–876 ГК РФ и представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк по поручению заявителя списывает средства со счета плательщика на основании *платежных требований*, оплата при этом может производиться по распоряжению плательщика (с акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке) или *инкассовых поручений*, оплата которых производится без распоряжения плательщика (в бесспорном порядке).

Списание сумм с расчетного счета плательщика в безакцептном порядке (т. е. без его согласия) производится по инкассовым поручениям:

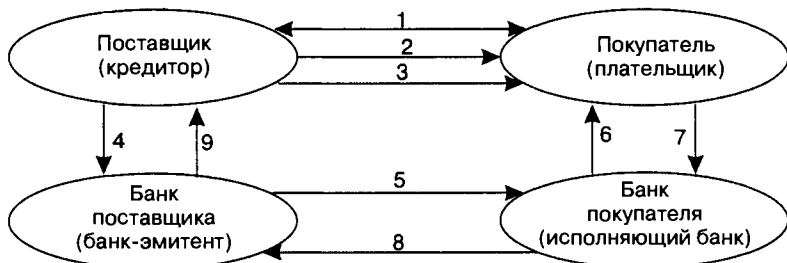
- если бесспорный порядок взыскания денег установлен законодательством (например, недоимки по налогам), в этом случае в поле «Назначение платежа» должна быть ссылка на закон, на основании которого списываются деньги со счета;

— при взыскании по исполнительным документам, в этом случае в поле «Назначение платежа» указываются номер дела, по которому принято решение, дата и номер исполнительного листа, судебного приказа, кто вынес решение о взыскании.

Расчеты по инкассо в акцептном порядке могут быть предусмотрены договором между продавцом и покупателем и осуществляются с использованием платежных требований. При поступлении платежного требования в банк, обслуживающий плательщика, банк делает представление к акцепту, т. е. предлагает плательщику в срок, указанный в требовании (обычно трехдневный), сообщить о согласии на уплату суммы.

При наличии предусмотренных законом или договором оснований плательщик может заявить отказ от акцепта платежного требования. В качестве оснований для отказа в договоре могут предусматриваться: отгрузка незаказанного товара, неправильное указание цены, обнаруженная недостача товара и иные конкретные нарушения условий договора. Отказ от акцепта представляет эффективное средство защиты интересов покупателей.

Акцепт должен быть активным. Если плательщик не сообщил о своем согласии произвести платеж, платежное требование возвращается без исполнения (схема 13.2.7).



1. Между поставщиком и покупателем заключается договор-соглашение с указанием формы расчетов платежными требованиями. 2. Поставщик отгружает продукцию покупателю (выполняет работы, оказывает услуги). 3. Поставщик отсылает (вручает) плательщику предусмотренные договором документы. 4. Поставщик отсылает в банк платежное требование. 5. Платежное требование направляется в исполняющий банк. 6. Банк передает покупателю выписку с расчетного счета о списании денежных средств. 7. В случае отказа плательщика от оплаты платежного требования оформляется заявление об отказе от акцепта по форме № 0401004. 8. Банк плательщика перечисляет денежные средства на расчетный счет поставщика. 9. Банк поставщика передает выписку с расчетного счета о зачислении суммы платежа.

Схема 13.2.7. Схема расчетов платежными требованиями

Списание денег со счета плательщика по платежным требованиям без акцепта возможно, если одновременно выполняются следующие условия: такая возможность была предусмотрена в договоре банковского счета (дополнительном соглашении к нему); в банк переданы наименования фирм, которые могут выставить платежные требования, реквизиты договоров с ними, названия товаров, за которые проводятся платежи.

Операции с наличными денежными средствами

Положением о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории Российской Федерации, утв. ЦБ РФ 09.10.2002 № 199-П установлено, что:

- прием денежной наличности от организаций в приходную кассу кредитной организации производится по объявлениям на взнос наличными, представляющим собой комплект документов, состоящий из объявления, ордера и квитанции (п. 2.1.1 Положения № 199-П);
- выдача наличных денег организациям с их банковских счетов производится по денежным чекам (п. 2.4.1 Положения № 199-П).

Объявление на взнос наличными. Наличные денежные средства, поступающие в кассы предприятий, подлежат сдаче в учреждения банков для последующего зачисления на счета этих предприятий.

Порядок и сроки сдачи наличных денег устанавливаются обслуживающими учреждениями банков каждому предприятию по согласованию с их руководителями исходя из необходимости ускорения оборачиваемости денег и своевременного поступления их в кассы в дни работы учреждений банков.

При этом могут устанавливаться следующие сроки сдачи предприятиями наличных денежных средств:

- для предприятий, расположенных в населенном пункте, где имеются учреждения банков или предприятия Госкомсвязи России, — ежедневно в день поступления наличных денег в кассы предприятий;
- для предприятий, которые в силу специфики своей деятельности и режима работы, а также при отсутствии вечерней инкассации или вечерней кассы учреждения банка не могут ежедневно в конце рабочего дня сдавать наличные денежные средства в учреждения банков или предприятия Госкомсвязи России, — на следующий день;
- для предприятий, расположенных в населенном пункте, где нет учреждений банков или предприятий Госкомсвязи России, а также находящихся от них на отдаленном расстоянии, — один раз в несколько дней.

Прием денежной наличности от организаций — владельцев счетов в приходную кассу кредитной организации производится по объявлениям на взнос наличными (форма № 0402001). Вносить наличные деньги организации могут только на свой расчетный (текущий) счет.

В объявлении на взнос наличными должна быть указана дата их фактического представления в банк. Они должны быть обязательно заполнены одновременно вручную или на ЭВМ с сохранением всех реквизитов бланка. Наименование владельца счета, номер счета и наименование кредитной организации в объявлениях могут обозначаться штампами.

При приеме наличных денежных средств от юридических лиц операционный работник банка проверяет правильность заполнения объявления на взнос наличными, оформляет его и передает в кассу. Кассовый работник, получив объявление на взнос наличными, проверяет наличие и тождественность подписи операционного работника имеющемуся образцу, сличает соответствие суммы цифрами и прописью, вызывает вносителя денег и принимает от него банкноты поштучно,

монету — по кружкам. После приема денег кассовый работник сверяет сумму, указанную в объявлении на взнос наличными, с суммой, фактически оказавшейся при пересчете. При соответствии сумм кассовый работник подписывает объявление, квитанцию и ордер, ставит печать на квитанции и выдает ее вносителю денег. Квитанция затем прикладывается к расходному ордеру и является оправдательным денежным документом.

В тех случаях, когда кассовым работником установлено расхождение между суммой сдаваемых клиентом денег и суммой, указанной в объявлении на взнос наличными, оно переоформляется клиентом на фактически вносимую сумму денег.

Кроме того, прием в кассу кредитной организации и зачисление денежной наличности на счет клиента — юридического лица может производиться также по *препроводительной ведомости* к сумке с рублевой денежной наличностью.

От организаций может приниматься денежная наличность, упакованная в инкассаторские сумки, специальные мешки, кейсы, другие средства для упаковки денег, обеспечивающие их сохранность при доставке и не позволяющие осуществить их вскрытие без видимых следов нарушения целостности.

В кредитной организации ведется список организаций, сдающих денежную наличность в сумках, с указанием в нем наименования организаций, количества и номеров закрепленных за каждой организацией сумок. При этом организации, сдающие денежную наличность в сумках, представляют в кассовое подразделение кредитной организации образец оттиска пломбира, которым будут опломбировываться сумки. Оттиск пломбы должен содержать номер и сокращенное наименование организации или ее фирменный знак.

Кассир организации формирует подлежащие сдаче сумки с денежной наличностью в порядке, предусмотренном подп. 6.3.7–6.3.8 Положения о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории Российской Федерации. При этом первый экземпляр *препроводительной ведомости* вкладывается в сумку; второй и третий экземпляры — соответственно накладная к сумке и копия *препроводительной ведомости* — представляются в кредитную организацию вместе с сумкой.

Представление в уполномоченный банк иных документов при осуществлении операции по зачислению наличной рублевой выручки нормативными актами Банка России не предусмотрено.

Чек на получение наличных денег в банке. Выдача организациям с их банковских счетов наличных денег, необходимых на выплату заработной платы, депонированной заработной платы, командировочных, хозяйственных и других расходов, производится по денежным чекам.

Для того чтобы получить в банке деньги, предприятие должно иметь чековую книжку. Эту книжку предприятия получают в банке на основании заявления. Чек является распоряжением предприятия банку о выдаче с расчетного счета предприятия указанной в нем суммы наличных денег. Чек может выписываться на сумму, не превышающую остатка денежных средств на расчетном счете.

Чеки заполняются от руки чернилами или шариковыми ручками в соответствии с правилами, изложенными на обложках чековых книжек. Все реквизиты чека должны быть заполнены. Никакие поправки и помарки в чеках не допуска-

ются. Испорченные чеки из чековой книжки не удаляются. Наименование владельца счета, номер счета и наименование кредитной организации в чеках могут обозначаться штампами.

Чеки выписываются на имя конкретных получателей средств. Одновременно с заполнением чека его реквизиты переносятся в корешок, остающийся у предприятия в чековой книжке и являющийся оправдательным документом.

Чеки принимаются банком в течение 10 дней со дня их выписки, не считая дня выписки, без исправления даты, обозначенной на документе.

Клиент банка обязан указывать на обороте денежных чеков назначение сумм платежа. Сведения о назначении платежа на обороте денежных чеков заверяются подписями чекодателя. Предприятия, организации и учреждения, которые в установленных случаях по условиям своей деятельности не расшифровывают свои расходы, представляют в кредитные организации денежные чеки без указания назначения сумм платежа.

При решении вопроса о выдаче наличных денег на цели, указанные в чеке, банки могут запросить от обслуживаемых предприятий необходимые документы.

Основанием для определения обоснованности расходования предприятиями денежных средств на указанные цели и их подтверждением могут служить смета затрат, устав, положение, решение о создании предприятия или договор учредителей, лицензии на осуществление отдельных видов деятельности и другие документы, договоры (контракты), отчеты подотчетных лиц о расходовании полученных для закупки продукции наличных денег.

Подтверждением расходования наличных денег являются: копия товарного чека, счет, накладная, отчеты подотчетных лиц о расходовании полученных наличных денег с приложением первичных документов.

Юридическое лицо может ежедневно производить платеж в адрес другого юридического лица наличными деньгами при условии соблюдения установленного Правительством РФ предельного размера расчетов наличными деньгами. В то же время юридическим лицам, заключившим долговременные договоры, в целях сокращения налично-денежного оборота рекомендовано осуществлять платежи в безналичном порядке.

Порядок заполнения чеков и пользования ими. 1. Сумма чека цифрами и прописью, а также дата выдачи (месяц прописью) заполняется чернилами от руки или шариковой ручкой. 2. В реквизите «сумма цифрами» свободные места впереди и после суммы рублей должны быть обязательно прочеркнуты двумя линиями. 3. После слова «заплатите» вписывается чернилами или шариковой ручкой на именном чеке фамилия, имя и отчество лица, на имя которого выдается чек. 4. Сумма прописью должна начинаться обязательно в самом начале строки. Сумма «рублей» должна указываться вслед за суммой прописью без оставления свободного места. 5. Чек подписывается чекодателем обязательно чернилами или шариковой ручкой. 6. Подписание чека до заполнения всех его реквизитов категорически запрещается. 7. Никакие поправки в тексте чека не допускаются, так как делают чек недействительным. 8. При наличии в представленной банку владельцем чека карточке с образцами подписей отметки о том, что организации печать не присвоена, чеки принимаются банком без скрепления их оттиском печати. 9. Расписка в получении денег отбирается банком только на именном чеке, на оборот-

ной стороне чека. 10. Одновременно с составлением чека должны быть заполнены все реквизиты корешка чека. 11. Расписка в получении чека отбирается владельцем счета на корешке чека. 12. Корешки оплаченных и испорченных чеков, а также испорченные чеки чекодатель обязан хранить не менее трех лет. 13. Владелец счета обязан при закрытии счета возвратить учреждению банка чековые книжки с оставшимися неиспользованными корешками и чеками при заявлении с указанием номеров чеков.

На денежных чеках, на основании которых выдаются деньги и другие ценности, должны делаться отметки о предъявлении паспорта или заменяющего его документа получателя.

На каждую полученную в банке сумму бухгалтер выписывает приходный кассовый ордер на имя получателя с указанием номера чека, при этом квитанция прикладывается к выписке банка.

Учет операций по расчетным и специальным счетам

Учет операций по расчетному счету. Синтетический учет операций по расчетному счету бухгалтерия предприятия ведет на активном счете 51 «Расчетные счета». В случае наличия у организации нескольких расчетных счетов учет движения средств по каждому из них производится отдельно на открываемых к счету 51 субсчетах (схема 13.2.8).

Счет 51 «Расчетные счета»	
Дебет	Кредит
Сальдо начальное Остаток денежных средств на начало месяца	
62 Кредит Поступили денежные средства от покупателей и заказчиков в счет погашения задолженности за полученные товары, выполненные работы, оказанные услуги	Оплачены счета поставщиков и подрядчиков за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги 60 Дебет
50 Кредит Денежные средства сданы из кассы на расчетный счет	Поступили денежные средства в кассу с расчетного счета 50 Дебет
75 Кредит Поступили денежные средства от учредителей в счет вклада в уставный капитал	Произведены платежи по налогам и сборам 68 Дебет
Сальдо конечное Остаток денежных средств на конец месяца	

Схема 13.2.8. Счет 51

Все записи по счету ведутся на основании выписок банка из расчетного счета и приложенных к ним документов, на основании которых кредитная организация зачисляет или списывает средства с расчетного счета организации.

Выписка из расчетного счета — это копия лицевого счета предприятия, открытого ему банком. Она отражает движение денежных средств на расчетном счете предприятия и передается предприятию банком ежедневно или в другие установленные сроки.

Все приложенные к выписке документы гасятся штампом «Погашено». На полях проверенной выписки против сумм операций и в документах проставляются коды счетов, корреспондирующих со счетом 51, а на документах указывается еще и порядковый номер его записи в выписке.

В таблице приведены счета, корреспондирующие со счетом 51 при проведении некоторых операций.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Денежные средства, поступившие на расчетный счет			
Выписка банка по расчетному счету	Получены авансы от покупателей и заказчиков под поставку товаров (проведение работ, оказание услуг)	51	62
Выписка банка по расчетному счету	Поступили денежные средства в оплату отгруженной продукции (произведенных работ, оказанных услуг)	51	62
Выписка банка по расчетному счету	Сданы в банк денежные средства из кассы (выручка от продажи, депонентские суммы и т. п.)	51	50
Выписка банка по расчетному счету	Получены штрафы, пени, неустойки	51	91
Выписка банка по расчетному счету	Поступили денежные средства в виде взносов в уставный (складочный) капитал или в счет размещенных акций	51	75
Выписка банка по расчетному счету	Получены кредиты банка и другие заемные средства	51	66, 67
Выписка банка по расчетному счету	Отражены полученные (или причитающиеся) доходы (дивиденды) по финансовым вложениям (по вкладам в уставные капиталы других организаций, по ценным бумагам и т. д.)	51	76, 91
Выписка банка по расчетному счету	Поступили суммы страховых возмещений, полученных от страховых компаний	51	76
Выписка банка по расчетному счету	Поступили суммы по удовлетворенным претензиям (ранее предъявленным)	51	76
Денежные средства, перечисленные с расчетного счета			
Выписка банка по расчетному счету	Получены наличные деньги с расчетного счета в банке (на выплату заработной платы, пенсий, пособий, премий и т. д.)	50	51
Выписка банка по расчетному счету	Отражено зачисление денежных средств на аккредитивы и особые счета, депонированы средства при выдаче чековых книжек и пр.	55	51

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выписка банка по расчетному счету	Отражены предоставленные денежные займы другим организациям	58	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены авансы поставщикам и подрядчикам под поставку товаров (проведение работ, оказание услуг)	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены счета поставщиков и подрядчиков за полученные ценности, выполненные работы и оказанные услуги	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Списаны банком денежные средства за услуги по расчетно-кассовому обслуживанию, за услуги по инкассации	60	51
Выписка банка по расчетному счету	Сумма дивидендов за минусом удержанного налога перечислена учредителю — юридическому лицу	75-2	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислена задолженность по единому социальному налогу	69	51
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены в бюджет налоги на прибыль и другие платежи, а также налог на доходы физических лиц	68	51
Выписка банка по расчетному счету	Уплачена экспортная пошлина	68	51
Выписка банка по расчетному счету	Уплачены таможенные сборы за таможенное оформление грузов	76	51

Учет операций по специальным счетам. Для учета денежных средств организации, находящихся на специальных счетах в банках, предусмотрен счет 55. Исходя из потребностей управления, контроля и анализа движения денежных средств по специальным счетам организации к счету 55 следует предусмотреть соответствующие субсчета, например:

Шифр субсчета	Наименование	Применение
Счет 55 «Специальные счета в банках»		
55-1	Аккредитивы	Субсчет предусмотрен для учета движения средств, находящихся в аккредитивах. Аналитический учет ведется по каждому выставленному организацией аккредитиву
55-2	Чековые книжки	Субсчет предусмотрен для учета движения средств, находящихся в чековых книжках. Аналитический учет ведется по каждой полученной чековой книжке
55-3	Депозитные счета (в рублях)	Субсчет предусмотрен для учета средств, вложенных организацией в банковские и другие вклады в рублях. Аналитический учет ведется по каждому вкладу
55-4	Депозитный счет (в валюте)	Субсчет предусмотрен для обособленного учета средств в валюте, вложенных организацией в банковские и другие вклады. Аналитический учет ведется по каждому вкладу

Шифр субсчета	Наименование	Применение
55-5	Специальный счет (на финансирование капитальных вложений)	Субсчет предусмотрен инструкцией к Плану счетов и вводится при наличии у организации обособленно хранящихся денежных средств целевого назначения
55-6	Текущий счет филиала	Введение отдельного субсчета предусматривается при наличии у организации филиалов, представительств, для которых открыты отдельные текущие счета
55-7	Специальный карточный счет	Субсчет вводится организациями, использующими банковские корпоративные карты для осуществления расчетов в соответствии с положением ЦБ РФ от 24.12.2004 № 266-П. Аналитический учет рекомендуется вести по держателям карт (например, субконто «Мискин М. М.», субконто «Кружкин Н. Н.»)

На субсчете 55-1 «Аккредитивы» учитывается движение средств, находящихся в аккредитивах.

В соответствии с п. 5.1 Положения о безналичных расчетах в Российской Федерации при расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент два экземпляра заявления на открытие аккредитива (по форме, разработанной банком-эмитентом), в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив. Зачисление денежных средств в аккредитивы отражается: Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», Кредит счета 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и других аналогичных счетов.

Списание средств в аккредитивах производится по мере их использования (согласно выпискам банка-эмитента) бухгалтерской записью: Дебет счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», Кредит счета 55, субсчет 55-1. Неиспользованная сумма аккредитива в соответствии с п. 2 ст. 873 ГК РФ возвращается исполняющим банком банку-эмитенту одновременно с закрытием аккредитива, а банк-эмитент зачисляет эту сумму на счет организации-плательщика.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расчеты с использованием покрытых аккредитивов в валюте Российской Федерации			
Заявление на открытие аккредитива, выписка банка по счету	Переведены денежные средства (в рублях) с расчетного счета на покрытый аккредитив	55-1	51
Кредитный договор, выписка банка по счету, заявление на открытие аккредитива	За счет средств предоставленного кредита банка открыт аккредитив в рублях	55-1	66
Выписка банка по счету, договор поставки (купли-продажи), счет поставщика	Денежные средства аккредитива использованы в оплату кредиторской задолженности	60, 76	55-1

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Извещение банка о закрытии аккредитива, выписка банка по счету	Если покрытый аккредитив не использован, неиспользованные средства возвращены банком на расчетный счет (закрытие аккредитива)	51	55-1
Расчеты с использованием покрытых аккредитивов в иностранной валюте			
Заявление на открытие аккредитива, выписка банка по валютному счету	Переведены денежные средства (в иностранной валюте) с валютного счета на покрытый аккредитив	55-1	52
Кредитный договор, выписка банка по счету, заявление на открытие аккредитива	За счет средств предоставленного кредита банка открыт аккредитив в иностранной валюте (по курсу на дату зачисления средств на валютный счет аккредитива)	55-1	66
Выписка банка по счету, контракт	Денежные средства аккредитива (в иностранной валюте по курсу Банка России на дату оплаты по контракту) использованы в оплату кредиторской задолженности	60, 76	55-1
Извещение банка о закрытии аккредитива, выписка банка по счету	Если покрытый аккредитив не использован, неиспользованные средства (в иностранной валюте по курсу Банка России на дату списания средств с валютного счета аккредитива) возвращены банком на валютный счет (закрытие аккредитива)	52	55-1
Бухгалтерская справка	Отражены курсовые разницы, возникшие вследствие переоценки аккредитива в иностранной валюте		
	– положительные	55-1	91
	– отрицательные	91	55-1
Расчеты с использованием непокрытых (гарантированных) аккредитивов			
Заявление на открытие аккредитива, выписка банка по счету	Произведено открытие гарантированного аккредитива	009	
Выписка банка по счету, договор поставки (купли-продажи), счет поставщика	Израсходованы средства аккредитива		009
Выписка банка по счету, договор поставки (купли-продажи), счет поставщика	Произведены расчеты с поставщиком	60, 76	51 (52)
Извещение банка о закрытии аккредитива, выписка банка по счету	Если непокрытый аккредитив не использован, произведено закрытие гарантированного аккредитива.		009

Субсчет 55-2 «Чековые книжки». Расчеты чеками из лимитированных чековых книжек относятся к расчетным операциям по специальным счетам в банке, так как прежде чем получить чековую книжку, предприятие представляет в банк пла-

тежное поручение на перечисление денежных средств на специальный банковский счет для покрытия лимита открываемой чековой книжки. Депонирование рублевых средств организации по ее поручению при выдаче чековых книжек отражается: Дебет счета 55 «Специальные счета в банках», субсчет 55-2 «Чековые книжки», Кредит счета 51 «Расчетные счета». Аналитический учет по субсчету 55-2 ведется по каждой полученной чековой книжке.

Банк выдает предприятию чековую книжку с указанной в ней депонированной суммой (лимитом). За выдачу чековой книжки организация оплачивает банку комиссию: Дебет счета 91-2, Кредит счета 51 — оплачены услуги банка.

Чеки являются бланками строгой отчетности и учитываются на забалансовом счете 006 «Бланки строгой отчетности». Списание чеков со счета 006 осуществляется по мере их использования. Учет бланков чеков отражается: дебет счета 006 — получена лимитированная чековая книжка, кредит счета 006 — неиспользованные чеки возвращены в банк.

Расчеты по чекам из лимитированной чековой книжки являются удобной формой расчетов для получателей средств. Преимущество этой формы расчетов заключается в том, что практически отгрузка продукции или товарно-материальных ценностей совпадает по времени с ее оплатой.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расчеты за товары по лимитированной чековой книжке			
Выписка банка по специальному счету, выписка банка по расчетному счету	Депонированы банком с расчетного счета денежные средства для расчетов чеками	55-2	51
Отгрузочные документы поставщика	Оприходованы приобретенные товары	41	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	60
Корешок чека	Отражена выдача чека поставщику товаров	009	
Выписка банка по специальному счету	Отражена оплата банком предъявленного поставщиком чека	60	55-2
Выписка банка по специальному счету	Списана сумма выданного обязательства		009
Счет фактура, выписка банка по специальному счету	Принята к вычету сумма НДС по приобретенным товарам	68	19
Выписка банка по расчетному счету, выписка банка по специальному счету	При возврате в банк неиспользованных чеков остаток депонированной суммы возвращен на расчетный счет	51	55-2

Расчеты с использованием банковских карт. Банковские карты (как вид платежных карт) — это инструмент безналичных расчетов, предназначенный для совершения физическими лицами (в том числе уполномоченными юридическими лицами) операций с денежными средствами, находящимися у кредитной организации-эмитента, осуществившей эмиссию банковских карт (п. 1.4 Положения об

эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт, утв. ЦБ РФ 24.12.2004 № 266-П (далее — Положение № 266-П). Эмиссия банковских карт для юридических лиц осуществляется кредитной организацией на основании договора банковского счета, предусматривающего совершение операций с использованием банковских карт.

Согласно п. 1.5 Положения № 266-П, для юридических лиц банк-эмитент может осуществлять эмиссию банковских карт следующих типов:

- *расчетная карта* — банковская карта, предназначенная для совершения операций ее держателем в пределах установленной банком-эмитентом суммы денежных средств (расходного лимита), расчеты по которым осуществляются за счет денежных средств клиента, находящихся на его банковском счете, или кредита, предоставляемого банком-эмитентом клиенту в соответствии с договором банковского счета при недостаточности или отсутствии на банковском счете денежных средств (овердрафт);
- *кредитная карта* — банковская карта, предназначенная для совершения ее держателем операций, расчеты по которым осуществляются за счет денежных средств, предоставленных банком-эмитентом клиенту в пределах установленного лимита в соответствии с условиями кредитного договора.

То есть для получения расчетной банковской карты организация должна заранее перечислить денежные средства на специальный карточный счет в банке, а для получения кредитной карты банк фактически предоставляет организации кредит. Организации могут производить с использованием расчетных и кредитных карт операции по банковским счетам, открытым как в валюте Российской Федерации, так и в иностранной валюте.

Банковские карточные счета относятся к специальным счетам в банках и учитываются на отдельном субсчете «Специальные счета в банках» счета 55. Чаще всего организации используют банковские карты для оплаты представительских и командировочных расходов.

Сама расчетная карта может учитываться как денежный документ, для этого предназначен субсчет «Денежные документы» счета 50 «Касса», а выдача банковской карты работнику организации отражается как выдача под отчет денежных документов:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», Кредит счета 50, субсчет «Денежные документы» — выдана под отчет работнику организации расчетная банковская карта;

Дебет счета 50, субсчет «Денежные документы», Кредит счета 71 — расчетная банковская карта возвращена в организацию.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Применение расчетных банковских карт			
Выписка банка по специальному счету, выписка банка по расчетному счету	Перечислены средства на специальный карточный счет в соответствии с договором	55 ¹	51

¹ Субсчет «Специальный карточный счет».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выписка банка по специальному карточному счету	Произведена оплата работником услуг с использованием корпоративной расчетной банковской карты	71	55 ¹
Авансовый отчет	Признаны расходы по оплате услуг с использованием корпоративной расчетной банковской карты	26, 44	71
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по оказанным услугам	19	71
Выписка банка по специальному карточному счету, счет-фактура	Принят к вычету НДС по оказанным услугам	68	19
Выписка банка по расчетному счету	Услуги банка отражены в составе операционных расходов	91-2	51
Применение кредитных банковских карт			
Договор с банком, выписка банка по ссудному счету, выписка банка по специальному счету	Поступила сумма кредита на специальный карточный счет	55 ¹	66-1 ²
Отгрузочные документы поставщика	Оприходованы приобретенные товары	41	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по приобретенным товарам	19	60
Выписка банка по специальному счету	Отражена оплата товара со специального счета	60	55 ¹
Счет фактура, выписка банка по специальному счету	Принята к вычету сумма НДС по приобретенным товарам	68	19
Извещение банка	Ежемесячно в течение пользования кредитом со дня заключения договора с банком:		
	– начислены проценты по кредиту банка	91-2	66-2 ³
Выписка банка по расчетному счету	– уплачены проценты по кредиту банка	66-2	51
Выписка банка по ссудному счету, выписка банка по расчетному счету	Выплачена банку сумма основного долга за кредит	66-1	51

¹ Субсчет «Специальный карточный счет».² Субсчет 66-1 «Расчеты по основной сумме долга».³ Субсчет 66-2 «Расчеты по начисленным процентам».

13.3. Операции по валютным счетам

Виды внешнеторговых сделок

Внеэкономическая деятельность — внешнеторговая, инвестиционная и иная деятельность в области международного обмена товарами, работами, услугами, результатами интеллектуальной деятельности. Во внешнеэкономической деятельности прежде всего выделяют операции по обмену товарами, где заключаются сделки по экспорту, импорту товаров, по встречной торговле (схема 13.3.1).

Виды внешнеторговых сделок

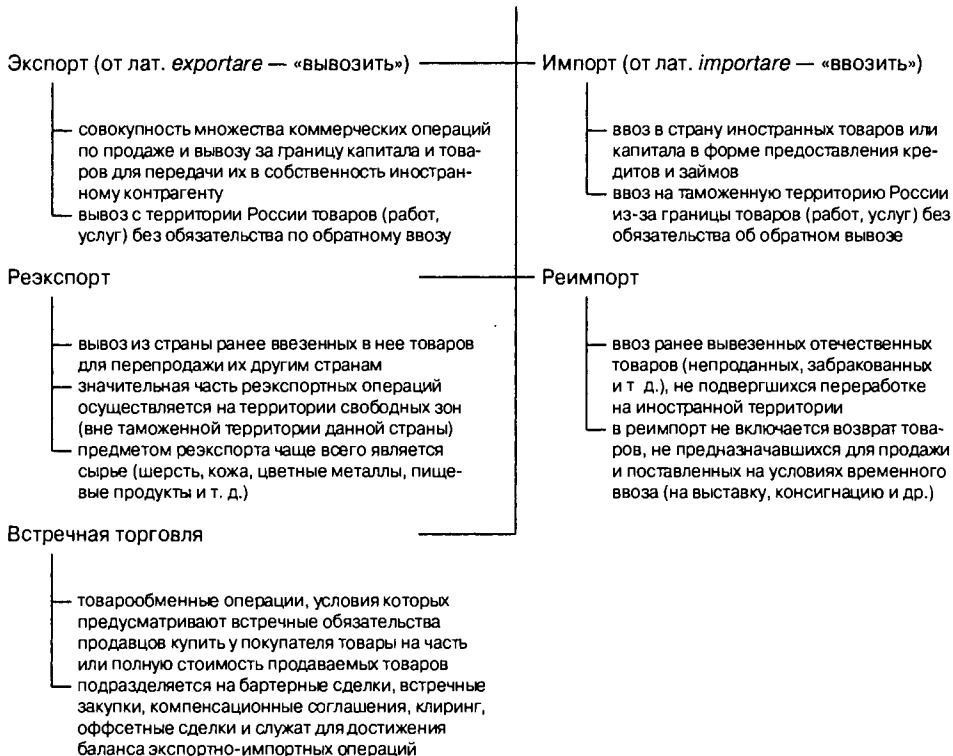


Схема 13.3.1. Виды внешнеторговых сделок

Осуществляя экспортно-импортные операции при ведении внешнеторговой деятельности организации должны подготовить целый ряд документов, подтверждающих обоснованность сделки.

При экспорте товаров за пределы России в состав таких документов входит: справка о валютной операции (форма и порядок заполнения указаны в приложении 1 к Инструкции Банка России от 15.06.2004 № 117-И); внешнеэкономический контракт с иностранным партнером; грузовые таможенные декларации и международные транспортные накладные; паспорт сделки и коммерческий инвойс (счет-фактура).

Для импорта товаров в Россию необходимо оформить: внешнеэкономический контракт с иностранным партнером; грузовые таможенные декларации; между-

народные транспортные накладные; лицензии, квоты, сертификаты (при необходимости); паспорт сделки.

Согласно ст. 19 Федерального закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», в случае, когда отечественное предприятие экспортирует товары (работы, услуги), оно обязано обеспечить их полную оплату в сроки, предусмотренные внешнеторговыми договорами (контрактами). А если российская организация перечисляет валюту иностранной фирме, она должна получить от нее товары, работы или услуги на перечисленную сумму либо вернуть деньги. За тем, как российские предприятия соблюдают эти правила, надзирают банки и таможня — агенты валютного контроля.

Методом государственного регулирования внешней торговли товарами является таможенно-тарифное регулирование, осуществляемое путем применения ввозных и вывозных таможенных пошлин. *Таможенная пошлина* — обязательный взнос, взимаемый в связи с ввозом иностранного товара в страну (импортная пошлина), вывозом отечественного товара за границу (экспортная пошлина) или при провозе иностранного товара через территорию страны (транзитная пошлина). По способу исчисления различают следующие виды пошлин: *адвалорные*, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров; *специфические*, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров; *комбинированные*, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

Для целей исчисления таможенных пошлин и налогов применяются ставки, соответствующие наименованию и классификации товаров в соответствии с Таможенным тарифом РФ и НК РФ. *Таможенный тариф* — свод ставок таможенных пошлин, систематизированный по группам в соответствии с Товарной номенклатурой внешнеэкономической деятельности и взимаемых в данной стране с товаров, перемещаемых через таможенную границу. Таможенный тариф Российской Федерации утв. Постановлением Правительства РФ от 30.11.2001 № 830. Одним из условий совершения таможенными органами действий, связанных с таможенным оформлением, хранением и сопровождением товаров, является уплата *таможенного сбора*. Таможенные сборы исчисляются в соответствии с гл. 33.1 Таможенного кодекса РФ.

Валютные операции

Денежную сторону внешнеэкономических связей характеризуют валютные отношения, связанные с функционированием национальной валюты на мировом рынке, денежным обслуживанием товарообмена и других хозяйственных связей между странами, использованием валюты как средства платежа и кредита.

Валюта (от итал. *valuta* — цена, стоимость) — денежная единица страны, участвующей в международном экономическом обмене, влекущем за собой денежные расчеты. К валюте также относят созданные на основе международных договоренностей, расчетные денежные единицы.

Порядок валютного регулирования регламентирует Федеральный закон от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» (далее — Закон № 173-ФЗ). Согласно ст. 5 Закона № 173-ФЗ, органами валютного регулирования в Российской Федерации являются Центральный банк РФ и Правительство РФ. Валютный контроль осуществляется Правительством РФ, органами и агентами валютного контроля (ст. 22 Закона № 173-ФЗ).

Для квалификации валютных операций необходимо правильно определять участников валютных отношений. К числу резидентов — юридических лиц относятся юридические лица, созданные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также находящиеся за пределами территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные подразделения резидентов (подп. 6 п. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ). Согласно подп. 7 п. 1 ст. 1 Закона № 173-ФЗ, иные юридические лица, не указанные прямо как резиденты, считаются нерезидентами.

Расчеты по внешнеторговым сделкам осуществляются в безналичном порядке и для их осуществления организации-резиденты могут открывать валютные счета в российских и зарубежных банках. При открытии валютного счета в банк надо представить те же документы, что и для открытия расчетного счета. На основании представленных документов уполномоченные банки открывают резидентам: *текущий валютный счет* — для учета валюты, находящейся в распоряжении организации; *транзитный валютный счет* — для зачисления в полном объеме поступившей валютной выручки. Каждому текущему валютному счету, открываемому по всем видам валют, должен соответствовать транзитный валютный счет.

Форма расчетов, предусматривающих использование в качестве средства платежа иностранной валюты, определяется внешнеторговым договором (контрактом) и может производиться банковским переводом, по открытому счету, по документарному инкассо, по документарному аккредитиву, чеками, а также в иных формах.

Резиденты и нерезиденты, осуществляющие в РФ валютные операции, обязаны представлять органам и агентам валютного контроля все запрашиваемые документы и информацию, связанную с проведением валютных операций, открытием и ведением ими валютных счетов (п. 2 ст. 24 Закона № 173-ФЗ). Ответственность за нарушение валютного законодательства предусмотрена ст. 15.25 КоАП РФ.

Учет операций по валютным счетам

Для обобщения информации о наличии и движении денежных средств в иностранных валютах на валютных счетах организации, открытых в банках на территории Российской Федерации и за ее пределами, предназначен счет 52 «Валютные счета».

К счету 52 «Валютные счета» могут быть открыты следующие субсчета:

Шифр субсчета	Наименование	Применение
52-1	Валютные счета внутри страны ¹	Субсчет вводится организацией по каждому открытому валютному счету
52-1-1	Текущий валютный счет ¹	Субсчет предусмотрен для учета средств на текущем валютном счете
52-1-2	Транзитный валютный счет ¹	Субсчет вводится для отражения операций по транзитному валютному счету, открываемому в соответствии с Инструкцией ЦБ РФ от 30.03.2004 № 111-И
52-2	Валютные счета за рубежом ¹	Субсчет предусмотрен Планом счетов и используется в тех организациях, которые открывают счета в иностранной валюте в банках, расположенных на территориях иностранных государств, в соответствии со ст. 12 Закона от 10.12.2003 № 173-ФЗ

¹ При наличии у организации валютных счетов в нескольких банках открываются дополнительные субсчета.

Операции по валютным счетам отражаются на основании выписок банка и приложенных к ним денежно-расчетных документов. Поступление денежных средств отражается по дебету счета 52, а списание — по кредиту этого счета.

Аналитический учет по счету 52 «Валютные счета» ведется по каждому счету, открытому для хранения денежных средств в иностранной валюте.

Записи в бухгалтерском учете по валютным счетам организации, а также по операциям в иностранной валюте производятся в рублях в суммах, определяемых путем пересчета иностранной валюты по курсу ЦБ РФ, действующему на дату совершения операции. Одновременно производятся записи в валюте расчетов и платежей. Это правило является основополагающим при отражении валютных операций в бухгалтерском учете.

Особенности учета операций в иностранной валюте регламентируются ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте», утв. Приказом Минфина РФ от 27.11.2006 № 154н.

Стоимость денежных знаков в кассе организации, средств на банковских счетах, а также других активов и обязательств организации, выраженная в иностранной валюте, для отражения в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности подлежит пересчету в рубли (п. 4 ПБУ 3/2006).

Пересчет стоимости актива или обязательства, выраженной в иностранной валюте, в рубли производится по официальному курсу этой иностранной валюты к рублю, устанавливаемому ЦБ РФ на дату совершения операции в иностранной валюте. Даты совершения отдельных операций в иностранной валюте для целей бухгалтерского учета приведены в таблице.

Операция в иностранной валюте	Датой совершения операции в иностранной валюте считается
Операции по банковским счетам (банковским вкладам) в иностранной валюте	Дата поступления денежных средств на банковский счет (банковский вклад) организации в иностранной валюте или их списания с банковского счета (банковского вклада) организации в иностранной валюте
Кассовые операции с иностранной валютой	Дата поступления иностранной валюты, денежных документов в иностранной валюте в кассу организации или выдачи их из кассы организации
Доходы организации в иностранной валюте	Дата признания доходов организации в иностранной валюте
Расходы организации в иностранной валюте, в том числе: – импорт материально-производственных запасов – импорт услуги – расходы, связанные со служебными командировками и служебными поездками за пределы территории Российской Федерации	Дата признания расходов организации в иностранной валюте: – дата признания расходов по приобретению материально-производственных запасов – дата признания расходов по услуге – дата утверждения авансового отчета
Вложения организации в иностранной валюте во внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, др.)	Дата признания затрат, формирующих стоимость внеоборотных активов

Пересчет стоимости безналичных денежных средств, выраженных в иностранной валюте, приводит к возникновению курсовых разниц, подлежащих отнесению на финансовые результаты организации в качестве прочих доходов или прочих расходов. Курсовые разницы отражаются в бухгалтерском учете отдельно от других видов доходов и расходов, в том числе от финансовых результатов от операций с иностранной валютой (п. 21 ПБУ 3/2006).

В таблице приведена корреспонденция счетов по некоторым операциям с иностранной валютой.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приобретение организацией иностранной валюты за рубли на внутреннем валютном рынке по курсу, превышающему курс ЦБ РФ			
Поручение на покупку валюты, выписка банка по расчетному счету	Перечислены банку денежные средства на приобретение валюты в рублях (по курсу, согласованному с банком)	76	51
Выписка банка по валютному счету	Приобретенная банком валюта зачислена на валютный счет организации в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату зачисления	52	76
Отчет банка	Отражено комиссионное вознаграждение банка за приобретение валюты (как правило, на разницу между суммой приобретения валюты по согласованному с клиентом курсу и по курсу фактического приобретения валюты на торгах)	91-2	76
Бухгалтерская справка-расчет	Списаны убытки от приобретения валюты по курсу, превышающему курс ЦБ РФ (на разницу между суммой приобретения валюты по курсу ЦБ РФ и по курсу фактического приобретения валюты на торгах)	91-2	76
Получение краткосрочного займа в иностранной валюте			
Кредитный договор, выписка банка по валютному счету	Получен кредит в иностранной валюте (в сумме фактически полученных средств по курсу ЦБ РФ на дату получения)	52	66/кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты по кредиту (в части, приходящейся на отчетный год, по курсу ЦБ РФ на дату начисления)	91-2	66/проценты
Бухгалтерская справка-расчет	Пересчитаны обязательства, стоимость которых выражена в иностранной валюте, на отчетную дату (конец квартала) — разница между оценкой обязательств по курсу ЦБ РФ на конец квартала и по курсу на дату последней переоценки этих обязательств		
	– отрицательная курсовая разница	91-2	66/кредит и 66/проценты 91-1
	– положительная курсовая разница	66/кредит и 66/проценты	

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет, выписка банка по валютному счету	Уплачены проценты по кредиту в сумме согласно условиям кредитного договора	66/проценты	52
Выписка банка по валютному счету	Погашен (возвращен) полученный кредит (в сумме кредита)	66/кредит	52
Приобретение импортных товаров и отражение расчетов с поставщиками в иностранной валюте			
Контракт	Получены импортные товары (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности на товар)	10, 41 и др.	60
Грузовая таможенная декларация, выписка банка по расчетному счету	На таможе оплачены НДС и таможенные пошлины и сборы (в рублях или в валюте по курсу на день совершения платежа)	76	51
Грузовая таможенная декларация	Оприходован НДС по импортным товарам, уплаченный на таможе (в рублях согласно таможенной декларации и фактически уплаченным суммам)	19	76
Грузовая таможенная декларация	Оприходованы таможенные пошлины и сборы (в рублях согласно фактически уплаченным суммам)	10, 41, 16, 44 и др.	76
Грузовая таможенная декларация, бухгалтерская справка	Принят к возмещению из бюджета НДС по импортным товарам, уплаченный на таможе (в рублях согласно фактически уплаченным суммам после оприходования товара)	68/НДС	19-3
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена возникшая курсовая разница по кредиторской задолженности на конец отчетного периода (в рублях на разницу между суммой кредиторской задолженности по счету 60 по курсу на день оприходования и по курсу ЦБ РФ на последнюю дату отчетного периода): – отрицательная курсовая разница – положительная курсовая разница	91-2 60	60 91-1
Выписка банка по валютному счету	Перечислены денежные средства поставщикам (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату перечисления)	60	52
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена возникшая курсовая разница, возникшая по кредиторской задолженности на дату расчетов с поставщиком (в рублях на разницу между суммой кредиторской задолженности по курсу, по которому она числится на счете 60, и по курсу ЦБ РФ на дату расчетов с поставщиком) – отрицательная курсовая разница – положительная курсовая разница	91-2 60	60 91-1

Резиденты и нерезиденты, осуществляющие в РФ валютные операции, обязаны вести в установленном порядке учет и составлять отчетность по проводимым ими валютным операциям, обеспечивая сохранность соответствующих документов и материалов в течение не менее трех лет со дня совершения соответствующей валютной операции (п. 2 ст. 24 Закона № 173-ФЗ).

13.4. Расчеты с подотчетными лицами

Некоторые виды расходов не могут быть оплачены из кассы или безналичным путем с расчетного счета, к таким расходам могут относиться административно-хозяйственные (расходы для нужд управления, не связанные непосредственно с производственным процессом) и операционные расходы.

Предприятие может выдавать сотруднику под отчет денежные средства на оплату почтово-телеграфных расходов, покупку проездных билетов для работников и на приобретение горюче-смазочных материалов, на закупку канцелярских принадлежностей и другого товара в розничной торговле, а также на командировочные и представительские расходы. Работники организации, получившие авансом денежные средства на предстоящие расходы, связанные с хозяйственной деятельностью, считаются *подотчетными лицами*.

Порядок выдачи наличных денежных средств работникам предприятия под отчет регулируется правилами ведения кассовых операций. Выдача наличных денег под отчет производится из касс предприятий. В соответствии с п. 11 Порядка ведения кассовых операций, утв. Решением Совета директоров ЦБ РФ 22.09.1993 № 40:

- лица, получившие наличные деньги под отчет, обязаны не позднее 3 рабочих дней по истечении срока, на который они выданы, или со дня возвращения их из командировки предъявить в бухгалтерию предприятия отчет об израсходованных суммах и произвести окончательный расчет по ним;
- выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу;
- передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Список работников (перечень должностей), имеющих право на получение денег под отчет, а также порядок представления отчетов об использовании этих сумм утверждаются внутренними распорядительными документами предприятия (приказ, распоряжение руководителя предприятия). Кроме того, приказом могут быть утверждены: порядок выдачи денежных средств под отчет, перечень хозяйственных операций, оплачиваемых за наличный расчет; предельные размеры сумм, выдаваемых в подотчет по каждому виду операций.

Списание подотчетных сумм производится на основании предоставляемых в бухгалтерию авансовых отчетов по форме № АО-1 (утв. Постановлением Госкомстата РФ от 01.08.2001 № 55) с приложением всех первичных документов, подтверждающих произведенные расходы.

Учет сумм, выданных под отчет, осуществляется на счете 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Это активно-пассивный счет, сальдо которого отражает сумму

задолженности подотчетных лиц организации или сумму задолженности невозмещенного перерасхода (схема 13.4.1).

Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами»			
Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Показывает сумму денежных средств, находящихся в подотчете у работников организации на начало отчетного периода	Сальдо начальное	Отражает задолженность предприятия перед подотчетными лицами по произведенным ими расходам на начало отчетного периода
50		10, 41	
Кредит	Выданы из кассы денежные средства под отчет	Дебет	Оприходованы приобретенные подотчетными лицами материалы (товары и др.)
50		19	
Кредит	Возмещены сотруднику расходы, превышающие сумму выданных средств	Дебет	Учен НДС по оприходованным материалам (на основании счета-фактуры)
		50	
		Дебет	Возвращены неиспользованные подотчетные суммы
Сальдо конечное	Задолженность подотчетных лиц перед предприятием на конец месяца	Сальдо конечное	Задолженность предприятия перед подотчетными лицами на конец месяца

Схема 13.4.1. Счет 71

Аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» ведется по каждой сумме, выданной под отчет. Основным требованием к ведению учета является соответствие оборотов и равенство сальдо синтетического счета 71 и всех аналитических счетов, открытых к нему, которое достигается подсчетом всех сумм, находящихся у подотчетных лиц, и всех принятых авансовых отчетов в разрезе конкретных работников. При этом следует иметь в виду, что счет 71 может одновременно иметь дебетовое и кредитовое сальдо, т. е. выданные под отчет суммы одному работнику предприятия отражаются по дебету счета 71, а задолженность предприятия перед другим работником, допустившим подтвержденный документами перерасход подотчетных сумм, фиксируется по кредиту счета 71. Дебетовое и кредитовое сальдо аналитических счетов счета 71 не компенсируют и не поглощают друг друга.

Административно-хозяйственные расходы

В том случае, когда предприятию необходимо приобрести за наличный расчет какие-либо товары или услуги, сотрудник пишет заявление о выдаче ему подотчетной суммы, на котором в бухгалтерии делают отметку об отсутствии за подотчетным лицом задолженности по ранее выданным суммам. На основании подпи-

санного руководителем предприятия заявления кассир по расходному кассовому ордеру выдает деньги подотчетному лицу.

Списание подотчетной суммы производится на основании представленного в бухгалтерию авансового отчета с приложением к нему всех первичных документов, подтверждающих произведенные расходы (накладные и чеки ККМ за купленный товар, проездные документы и т. д.). Бухгалтер при получении авансового отчета возвращает работнику отрывную часть бланка авансового отчета, которая является распиской для работника в подтверждение принятия бухгалтерией документа к проверке.

В бухгалтерии проверяются целевое расходование средств, наличие оправдательных документов, подтверждающих произведенные расходы, правильность их оформления и подсчета сумм, а также на оборотной стороне формы указываются суммы расходов, принятые к учету, и счета (субсчета), которые дебетуются на эти суммы.

Проверенный авансовый отчет утверждается руководителем организации или уполномоченным на это лицом и принимается к учету. Остаток неиспользованного аванса сдается подотчетным лицом в кассу организации по приходному кассовому ордеру, перерасход по авансовому отчету выдается подотчетному лицу по расходному кассовому ордеру.

На основании данных утвержденного авансового отчета бухгалтерией производится списание подотчетных денежных сумм в установленном порядке.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Хозяйственные расходы			
Расходный кассовый ордер	Выданы сотруднику денежные средства под отчет из кассы	71	50
Отгрузочные документы поставщика	Оприходовано имущество, приобретенное подотчетным лицом	08, 10, 41	71
Авансовый отчет	Списаны расходы подотчетного лица, необходимые для нужд основного (вспомогательного, обслуживающего) производства	20, 23, 29	71
Авансовый отчет	Оплачены подотчетными лицами общепроизводственные (общехозяйственные) расходы	25, 26	71
Авансовый отчет	Затраты подотчетного лица непроизводственного характера учтены в составе внереализационных расходов (например, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений и т. п.)	91-2	71
Авансовый отчет, счет-фактура	Учтена сумма НДС по расходам подотчетных лиц	19	71
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68	19
Счет-фактура	Списан НДС по расходам непроизводственного характера (не возмещаемым из бюджета)	91-2	19

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расходный кассовый ордер	Возмещены сотруднику затраты, превышающие сумму денежных средств, выданных из кассы	71	50
Приходный кассовый ордер	Оприходованы денежные средства, не израсходованные сотрудником и возвращенные в кассу организации	50	71

У лиц, не предоставивших отчеты и оправдательные документы в расходовании подотчетных сумм в установленные сроки или не возвративших в кассу предприятия остатки неиспользованных сумм авансов, бухгалтерия вправе удержать из зарплаты данную задолженность в порядке, предусмотренном действующим законодательством.

Согласно ст. 137 ТК РФ, для погашения неизрасходованного и своевременно не возвращенного аванса, выданного в связи со служебной командировкой, работодателя могут производить удержания из заработной платы работника. При этом работодатель вправе принять решение об удержании невозвращенной суммы из заработной платы работника не позднее одного месяца со дня окончания срока, установленного для возвращения аванса, и при условии, если работник не оспаривает оснований и размеров удержания.

Следует иметь в виду, что в соответствии со ст. 138 ТК РФ одновременно организация может удержать не более 20% заработной платы, причитающейся работнику.

Порядок учета подотчетных сумм, не возвращенных работниками в установленные сроки, предусматривает отражение их по Кредиту счета 71 и Дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (в составе недостач), откуда в дальнейшем они списываются: в Дебет счета 70 — если могут быть удержаны из оплаты труда работника; в Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — если они не могут быть удержаны из оплаты труда работника.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерские записи по истечении срока, установленного для сдачи денежных средств, не израсходованных подотчетным лицом			
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена своевременно не возвращенная работником сумма, выданная под отчет	94	71
Распоряжение руководителя, расчетно-платежная ведомость	Отражено удержание из заработной платы своевременно не возвращенной суммы, выданной работнику под отчет	70	94

Командировочные расходы

Служебная командировка — поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы (ст. 166 ТК РФ).

Направление работников предприятий в командировку производится руководителями этих предприятий. Применяемые при направлении работников в командировку унифицированные формы утв. Постановлением Госкомстата РФ от 05.01.2004 № 1.

В приказе о направлении в командировку (формы № Т-9, Т-9а) указываются фамилия и инициалы, структурное подразделение, профессия (должность) командируемого, цель, время и место(а) командировки, а также источники оплаты сумм командировочных расходов.

Документом, удостоверяющим время пребывания в служебной командировке, в котором указывается время прибытия в пункт(ы) назначения и время убытия из него (них), является командировочное удостоверение (форма № Т-10), которое выписывается работником кадровой службы на основании приказа (распоряжения) о направлении в командировку.

Фактическое время пребывания в месте командировки определяется по отметкам в командировочном удостоверении о дне прибытия в место командировки и дне выбытия из места командировки. Если работник командирован в разные населенные пункты, отметки о дне прибытия и дне выбытия делаются в каждом пункте и заверяются той печатью, которой обычно пользуется в своей хозяйственной деятельности то или иное предприятие или учреждение для засвидетельствования подписи соответствующего должностного лица.

Работником (подотчетным лицом), прибывшим из командировки, составляется краткий отчет о выполненной работе в форме № Т-10а, который согласовывается с руководителем структурного подразделения и передается в бухгалтерию вместе с командировочным удостоверением и авансовым отчетом с приложением документов, подтверждающих произведенные расходы.

Командированному работнику перед отъездом в командировку выдается денежный аванс в пределах сумм, причитающихся на оплату проезда, расходов по найму жилого помещения и суточных.

В ст. 168 ТК РФ определены виды расходов, связанных с командировкой, которые работодатель обязан возместить работнику:

- расходы по найму жилого помещения;
- расходы по проезду (включая страховые платежи по обязательному страхованию пассажиров на транспорте, оплату услуг по предварительной продаже проездных документов, а также расходов за пользование в поездах постельными принадлежностями);
- суточные (дополнительные расходы, связанные с проживанием вне места постоянного жительства);
- иные расходы, произведенные работником с разрешения или ведома работодателя.

Размеры компенсационных выплат командируемым работникам зависят от места командировки. По этому основанию законодательство Российской Федерации выделяет два вида командировок в пределах Российской Федерации и в зарубежных страны.

Порядок и размеры возмещения расходов, связанных со служебными командировками, предприятие определяет в коллективном договоре или локальном нормативном акте (в Положении о командировках, приказе руководителя).

Суточные представляют собой возмещение дополнительных расходов, возникающих во время командировки (оплата проезда в городском транспорте, расходы на питание и др.), и выплачиваются за каждый день нахождения в служебной командировке, включая дни нахождения в пути, в том числе за время вынужденной остановки в пути следования.

Расходы по найму жилого помещения возмещаются командированному работнику со дня его прибытия и по день выезда в размерах фактических затрат, подтвержденных первичными документами.

В случае отсутствия у командированного сотрудника документов, подтверждающих факт осуществления расходов по проживанию, компенсации, выплаченные ему в этой связи, в состав расходов, уменьшающих доходы текущего отчетного (налогового) периода, не включаются.

При оплате расходов по найму жилого помещения возмещаются затраты на дополнительные услуги, оказываемые в гостиницах (пользование телефоном, телевизором, холодильником и т. п.). К дополнительным услугам, возмещаемым предприятием за счет себестоимости, не относятся расходы на обслуживание в барах и ресторанах, расходы на обслуживание в номере, расходы за пользование рекреационно-оздоровительными объектами. Следует учитывать, что расходами признаются обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком. Под документально подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные первичными документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Расходы по проезду к месту командировки и обратно возмещаются командированному работнику в размере фактических расходов, подтвержденных проездными документами. Что касается вида транспорта и класса билетов, то расходы на них не нормируются, поэтому руководитель организации, т. е. работодатель, может разрешить проезд работнику любым видом транспорта и любым классом.

Выдача наличных денег командированному работнику отражается: Кредит счета 50 «Касса», Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами».

При направлении работника в командировку для решения производственных или коммерческих задач расходы на командировку будут расходами по обычным видам деятельности (п. 5 ПБУ 10/99 «Расходы организации»). В бухгалтерском учете такие расходы отражаются в корреспонденции со счетами учета затрат: Дебет счета 25 (26, 44), Кредит счета 71 — сумма командировочных расходов отнесена на общепроизводственные (общехозяйственные, коммерческие) расходы.

Если работник направлен в командировку для покупки основного средства, то затраты по этой командировке включаются в его первоначальную стоимость, как это следует из п. 8 ПБУ 6/01 «Учет основных средств», и операция отражается проводками: Дебет счета 08, Кредит счета 71 — отражена сумма командировочных в составе расходов, связанных с приобретением основных средств; Дебет счета 01, Кредит счета 08 — принято на учет основное средство в сумме фактических затрат организации на его приобретение.

Если целью командировки было приобретение материалов или товаров, в соответствии с п. 6 ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов» командировочные расходы включаются в их себестоимость: Дебет счета 10 (41), Кредит счета 71 — включена сумма командировочных расходов в себестоимость приобретенных материалов (товаров).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Командировочные расходы			
Расходный кассовый ордер	Сотруднику выдан аванс (наличные денежные средства) для оплаты командировочных расходов	71	50
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены денежные средства на специальный карточный счет в случае оплаты командировочных расходов:		
	– по расчетной банковской карте ¹	55	51, 52
	– по кредитной банковской карте ²	55	66
Бухгалтерская справка	Учтена сумма аванса, выданного сотруднику для оплаты командировочных расходов	71	55
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, необходимой для нужд основного (вспомогательного, обслуживающего) производства	20, 23, 29	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, необходимой для управленческих нужд организации	26	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, связанной с продажей готовой продукции (товаров)	44	71
Авансовый отчет	Списаны затраты по командировке, связанной с покупкой основных средств или нематериальных активов (материалов, товаров)	08, 10, 41	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, связанной с возвратом и транспортировкой бракованной продукции	28	71
Авансовый отчет	Списаны расходы по командировке, связанной с получением организацией прочих доходов (например, заключение сотрудником договора о предоставлении имущества организации в аренду)	91-2	71
Авансовый отчет, счет-фактура	Учтена сумма НДС по командировочным расходам	19	71
Счет-фактура	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68	19
Расходный кассовый ордер	Списан НДС по расходам непроизводственного характера	91-2	19
Расходный кассовый ордер	Возмещены сотруднику затраты по командировке, превышающие ранее выданный аванс	71	50
Приходный кассовый ордер	Оприходованы денежные средства, не израсходованные сотрудником и возвращенные в кассу организации	50	71

¹ Расчетная карта предназначена для совершения операций ее держателем в пределах установленной банком-эмитентом суммы денежных средств (расходного лимита), расчеты по которым осуществляются за счет денежных средств клиента, находящихся на его банковском счете.

² Кредитная карта предназначена для совершения операций ее держателем операций, расчеты по которым осуществляются за счет денежных средств, предоставленных банком-эмитентом клиенту в пределах установленного лимита в соответствии с условиями кредитного договора.

При направлении сотрудников *в служебные командировки за границу* их следует обеспечивать необходимыми средствами в иностранной валюте в виде аванса на текущие расходы в размерах, обусловленных их реальными потребностями в стране пребывания, включая непредвиденные расходы в пути и непосредственно по прибытии к месту назначения. Смету командировочных расходов разрабатывают на основании приказа о направлении в командировку за границу, в котором указаны страны и сроки пребывания.

Для учета выданных сумм на командировочные расходы в иностранной валюте целесообразно открыть к счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами» отдельный субсчет, например 71-2 «Расчеты в иностранной валюте». В этом случае на выданные под отчет суммы дебетуется счет 71, субсчет 71-2 «Расчеты в иностранной валюте» и кредитуется счет 50-2 «Валютная касса».

При приобретении валюты в безналичном порядке через валютный счет в обслуживающем банке купленная валюта пересчитывается в рубли по курсу ЦБ РФ на дату покупки и выдачи денег. Командировочные расходы отражаются по курсу ЦБ РФ на дату утверждения авансового отчета. Для целей бухгалтерского учета момент пересчета выданных подотчетных сумм и командировочных расходов в иностранной валюте в российские рубли определен в приложении к ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Организацией на внутреннем валютном рынке приобретена за рубли иностранная валюта по курсу, превышающему курс ЦБ РФ			
Поручение на покупку валюты, выписка банка по расчетному счету	Перечислены банку денежные средства на приобретение валюты в рублях по курсу, согласованному с банком в поручении на покупку валюты	76	51
Выписка банка по валютному счету	Приобретенная банком валюта зачислена на валютный счет организации в рублях и в валюте по курсу ЦБ РФ на дату зачисления	52	76
Поручение на покупку валюты, отчет банка, бухгалтерская справка	Отражено комиссионное вознаграждение банку за приобретение валюты (в рублях)	91-2	76
Бухгалтерская справка	Списаны убытки от приобретения валюты по курсу, превышающему курс ЦБ РФ (разница между суммой приобретения валюты по курсу ЦБ РФ и по курсу фактического приобретения валюты на торгах)	91-2	76
Выписка банка по валютному счету	Получены наличные валютные средства с валютного счета организации в кассу (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату оприходования средств в кассу)	50-2	52
Расходный кассовый ордер	Работнику выдан аванс в иностранной валюте на командировочные расходы (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату выдачи средств из кассы)	71	50-2

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Расходный кассовый ордер	Работнику выдан аванс в иностранной валюте на командировочные расходы (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату выдачи средств из кассы)	71	50-2
Бухгалтерская справка	Если день оприходования валюты в кассу и день выдачи валюты под отчет не совпадают, то отражается курсовая разница, возникшая на счете 50-2 (в рублях (+ / –) на разницу между суммой валютных средств по курсу ЦБ РФ на дату оприходования в кассу и по курсу ЦБ РФ на дату выдачи из кассы)	50-2	91
Авансовый отчет	Получен авансовый отчет работника по командировке (в валюте и в рублях по курсу ЦБ РФ на дату составления авансового отчета)	26, 44, др.	71
Авансовый отчет, приходный кассовый ордер	Работником возвращена в кассу организации неиспользованная сумма валютных денежных средств, выданных ему на командировочные расходы	50-2	71
Расходный кассовый ордер, выписка банка по валютному счету	Отражено внесение наличной валюты на текущий валютный счет организации в банке	52	50-2
Бухгалтерская справка	Курсовая разница, возникшая на счете 71 со времени выдачи денег и до момента отчета об их расходовании (в рублях на разницу между суммой валютных средств по курсу ЦБ РФ на дату выдачи из кассы и по курсу ЦБ РФ на дату авансового отчета):		
		91-2 71	71 91-1

Валюту для заграничных командировок можно приобретать не только через валютный счет, но и в обменном пункте. В этом случае командированному работнику необязательно выдавать аванс в иностранной валюте, а можно выдать его в рублях, на которые он сам в пункте обмена валюты приобретет необходимую сумму.

В соответствии с п. 2.5 Положения об эмиссии банковских карт и об операциях, совершаемых с использованием платежных карт (утв. ЦБ РФ 24.12.2004 № 266-П), юридическое лицо (в том числе ее держатель — физическое лицо, уполномоченное юридическим лицом) за пределами территории Российской Федерации может осуществлять следующие операции в иностранной валюте с использованием расчетной карты: получать наличные денежные средства для оплаты командировочных и представительских расходов; оплачивать командировочные и представительские расходы, а также совершать иные операции с соблюдением требований валютного законодательства Российской Федерации.

13.5. Расчеты с поставщиками по товарным операциям

Коммерческие организации в ходе хозяйственной деятельности могут получать от поставщиков товарно-материальные ценности, принимать к учету выполненные работы и потребленные услуги, в том числе по перевозкам и всем видам услуг связи.

По договору купли-продажи одна сторона (продавец) обязуется передать вещь (товар) в собственность другой стороне (покупателю), а покупатель обязуется принять этот товар и уплатить за него определенную денежную сумму (цену). Общие положения о купле-продаже установлены в § 1 гл. 30 ГК РФ. В зависимости от условий договора покупатель обязан оплатить переданный товар непосредственно до или после передачи ему продавцом товара.

Все операции, связанные с расчетами за приобретенные материальные ценности, принятые работы или потребленные услуги отражаются на активно-пассивном счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» независимо от времени оплаты.

По кредиту счета 60 отражается стоимость:

- фактически поступивших товарно-материальных ценностей согласно документам поставщика в корреспонденции со счетами учета этих ценностей (07, 08, 10, 11, 41);
- выполненных работ, оказанных услуг в корреспонденции со счетами учета соответствующих затрат (20, 23, 26, 44).

По дебету счета 60 отражаются оплаченные поставщикам в погашение обязательств суммы в корреспонденции со счетами учета денежных средств (50, 51, 52, 55).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Отражено поступление товара			
Отгрузочные документы поставщика	Оприходован товар	41	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по приобретенному товару	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата за приобретенный товар	60	51
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68-1	19
Согласно учетной политике организации, учет поступивших товаров ведется по учетным ценам (ценам поставщика) с использованием счетов 15, 16			
Отгрузочные документы поставщика	Отражена покупная стоимость товара	15	60
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по приобретенному товару	19	60
Акт приемки-сдачи оказанных услуг	Затраты по доставке включены в фактическую себестоимость товара	15	60

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Счет-фактура	Отражена сумма НДС, предъявленная транспортной организацией	19	60
Акт о приемке товаров	Оприходован товар по учетной цене	41	15
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено отклонение между фактической себестоимостью товара и его учетной ценой	16	15
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата поставщику за товар	60	51
Выписка банка по расчетному счету, счет-фактура	Принята к вычету сумма НДС по товару	68	19
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата транспортной организации	60	51
Выписка банка по расчетному счету, счет-фактура	Принята к вычету сумма НДС, предъявленная транспортной организацией	68	19

По договору поставки, согласно ст. 516 ГК РФ, покупатель оплачивает поставляемые товарно-материальные ценности с соблюдением порядка и формы расчетов, предусмотренных в договоре. При этом может быть предусмотрена полная или частичная предварительная оплата товарно-материальных ценностей.

Суммы выданных авансов отражаются на счете 60 обособленно, для этого необходимо к счету 60 открыть субсчет «Авансы выданные».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Согласно договору поставки, предусмотрена частичная предоплата товара			
Выписка банка по расчетному счету	Перечислен аванс поставщику товаров	60-1 ¹	51
Отгрузочные документы поставщика	Оприходованы товары, поступившие от поставщика	41	60-2
Счет-фактура	Отражена сумма НДС по приобретенному товару	19-3	60-2 ²
Бухгалтерская справка	Отражен зачет аванса в счет оплаты за товары	60-2	60-1
Выписка банка по расчетному счету	Произведен окончательный расчет за приобретенный товар	60-2	51
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68-1	19

¹ Субсчет 60-1 «Авансы выданные».

² Субсчет 60-2 «Задолженность перед поставщиками и подрядчиками».

Зачастую покупатели получают товары от поставщика без документов, такие поставки называются неотфактурованными.

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы: счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком (п. 36 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утв. приказом Минфина РФ от 28.12.2001 № 119н.).

Материалы (товары), полученные без сопроводительных документов, являются собственностью покупателя, основанием для этого служит договор поставки. Оприходование неотфактурованных поставок производится по первому экземпляру акта о приемке материалов, составленному при приеме материалов на склад, при этом второй экземпляр акта направляется поставщику.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Неотфактурованные поставки			
Акт о приемке материалов, приходный ордер, договор поставки	Отражено поступление материалов без расчетных документов поставщика	10 ¹	60
Бухгалтерская справка	Сторно. Сторнирована стоимость материальных ценностей, ранее отнесенных к неотфактурованным поставкам, по которым поступили расчетные документы	10 ¹	60
Расчетные документы поставщика	Отражена стоимость материалов согласно полученным расчетным документам	10-1	60
Договор поставки	Отражена сумма НДС по поступившим материалам	19	60

Построение аналитического учета по счету 60 должно обеспечить возможность получения необходимых данных по поставщикам по неотфактурованным поставкам.

Сальдо по Кредиту счета 60 свидетельствует об имеющейся задолженности организации перед поставщиками за поставленные, но не оплаченные материальные ценности. В свою очередь, сальдо по Дебету счета 60 свидетельствует о суммах выданных авансов (предварительных оплатах) и задолженности поставщиков.

13.6. Учет расчетов с бюджетом по налогам и сборам

Налоги — это обязательные, безвозмездные платежи, взимаемые с организаций и физических лиц в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Система налогов обладает разветвленной структурой, в ней представлено множество разнообразных видов и типов налогов. Объективными критериями разграничения налогов, predetermined самой экономической природой нало-

¹ Субсчет «Неотфактурованные поставки».

га, являются классификационные признаки. Налоги классифицируются по уровням взимания, по методу установления, источникам выплат, по субъекту уплаты, по методу исчисления и т. д.

В части первой Налогового кодекса РФ определено 10 федеральных, 3 региональных и 2 местных налога (схема 13.6.1).

Система налогов и сборов в Российской Федерации



Схема 13.6.1. Система налогов и сборов в РФ

В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения.

Согласно ст. 19 НК РФ, налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать налоги или сборы (схема 13.6.2).

Под *налоговым периодом* понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате.

Для некоторых налогов налоговым периодом признается месяц или квартал (НДС, акцизы, налог на игорный бизнес, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог). Налоговый период, установленный по налогу на прибыль организаций, налогу на имущество организаций, транспортному налогу, налогу на доходы физических лиц, — календарный год. При этом налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Так, для плательщиков налога на прибыль, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, отчетными периодами являются месяц, два месяца, три месяца и т. д.

Налогоплательщики (налоговые агенты) обязаны представлять в налоговые органы по месту своего учета налоговые декларации, представляющие собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленных суммах налогов или других сведениях, связанных с исчислением и уплатой налогов.

Для обобщения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, уплачиваемым организацией, предназначен счет 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Элементы налогообложения

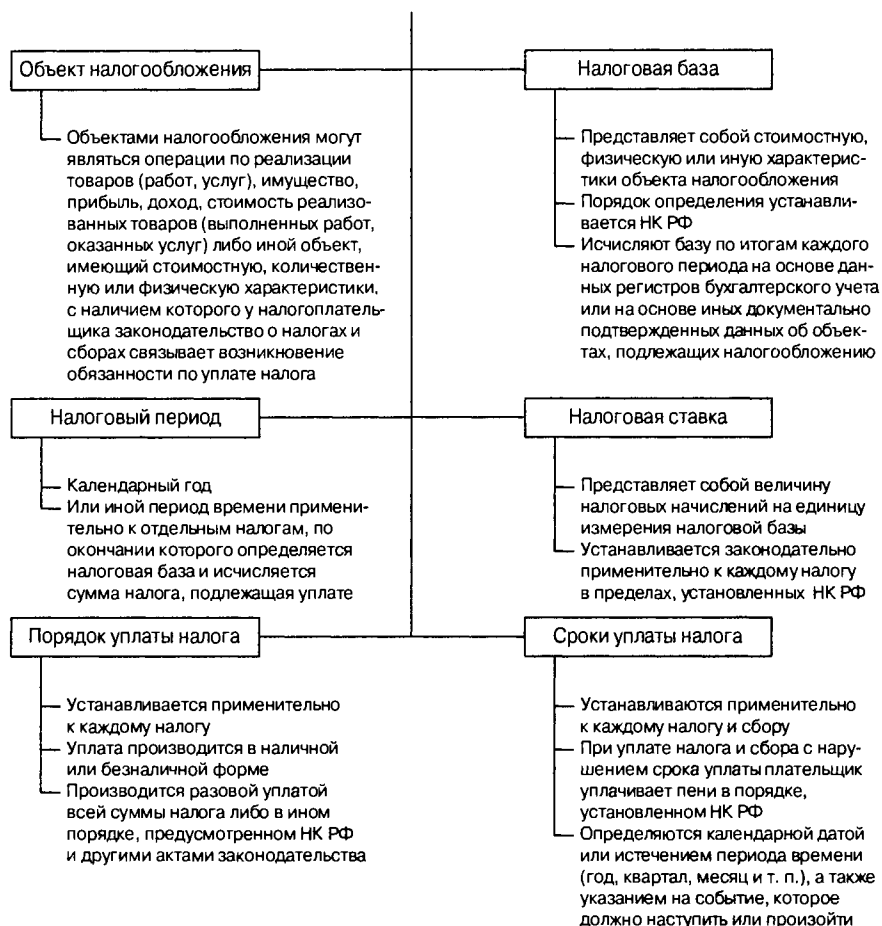


Схема 13.6.2. Элементы налогообложения

Начисление налогов к уплате отражается по Кредиту счета 68, а их перечисление в бюджет — по Дебету счета 68.

Аналитический учет по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам» ведется по видам налогов, поэтому для каждого налога к счету 68 надо открыть отдельный субсчет.

Законодательный документ	Налоги и сборы	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Федеральные налоги и сборы			
Глава 21 НК РФ	Налог на добавленную стоимость:		
	– с суммы продаж	90-3	68
	– с суммы прочих доходов	91-1	68

Законодательный документ	Налоги и сборы	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	– с суммы полученных авансов – с суммы таможенной стоимости товаров (при ввозе товаров на территорию РФ)	62 19 ¹	68 68
Глава 22 НК РФ	Акцизы: – с суммы продаж – при ввозе товаров, подлежащих обложению акцизами	90-4 08, 10, 41	68 68
Глава 23 НК РФ	Налог на доходы физических лиц: – с доходов по оплате труда работников организации, а также по выплате доходов по акциям и другим ценным бумагам данной организации – с доходов работников организации по прочим операциям (кроме оплаты труда) – с доходов от участия в организации	70 73 75	68 68 68
Глава 25 НК РФ	Налог на прибыль организаций	99	68
Глава 25.1 НК РФ	Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	26	68
Глава 25.2 НК РФ	Водный налог	20 (23, 25, 26, 29)	68
Глава 25.3 НК РФ	Государственная пошлина: – уплата связана с приобретением имущества – уплата связана с текущей деятельностью – уплата связана с прочими расходами	08, 10, 11, 41 20, 26, 44 91-2	68 68 68
Глава 26 НК РФ	Налог на добычу полезных ископаемых	20 (23, 25, 26, 29)	68
Региональные налоги			
Глава 28 НК РФ	Транспортный налог: – при использовании транспортного средства в производственных целях – при использовании транспортного средства для управленческих нужд – при использовании в торговых фирмах – если использование транспортного средства относится к прочим расходам	20, 25 26 44 91-2	68 68 68 68

¹ Кроме уплаты НДС на таможне по импортируемым товарам суммы НДС отражаются по дебету счета 19 и кредиту счета 68 в следующих случаях:

- при покупке на территории РФ товаров (работ, услуг) у иностранного предприятия, которое не состоит на налоговом учете в России;
- при аренде муниципального или государственного имущества;
- при начислении НДС с суммы расходов по строительно-монтажным работам, выполненным для собственных нужд.

Законодательный документ	Налоги и сборы	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Глава 29 НК РФ	Налог на игорный бизнес	91-2	68
	– если игорный бизнес — предмет деятельности	20, 26	68
Глава 30 НК РФ	Налог на имущество организаций	91-2	68
Местные налоги			
Глава 31 НК РФ	Земельный налог	20 (23, 25, 26, 29, 44)	68

Вопросы для самопроверки

1. В какой форме могут находиться денежные средства предприятия? 2. Где организации обязаны хранить денежные средства? 3. Какие обязанности возложены на кассира? 4. В каком размере предприятие может хранить наличные деньги в кассе? 5. Кто имеет право подписи денежных документов? 6. Какими документами оформляется прием наличных денег в кассу? 7. В чьи обязанности входит ведение кассовой книги? 8. На кого возлагается ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций? 9. Какой счет предназначен для ведения кассовых операций? 10. Какие субсчета могут быть открыты к счету «Касса» и для каких целей? 11. Что проверяет комиссия при инвентаризации кассы? 12. Какие виды банковских счетов могут быть открыты предприятием? 13. Какие документы необходимы для открытия счета в банке? 14. Назовите основные формы безналичных расчетов. 15. Как списываются денежные средства со счета предприятия при недостаточности на нем денежных средств? Какими документами оформляются операции предприятия по сдаче денег в банк и получение наличных денежных средств со счета в банке? 16. Для каких расчетов применяется счет 55 «Специальные счета в банках»? 17. Назовите основные виды внешнеторговых сделок. 18. Какими методами осуществляется регулирование внешней торговли товарами? 19. Какие счета могут быть открыты предприятием в банках для ведения внешнеторговых сделок? 20. Какие работники предприятия считаются подотчетными лицами? 21. На основании каких документов производится списание подотчетных сумм с работника? 22. Как осуществляется аналитический учет по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»? 23. Какие документы применяются при направлении работника в командировку? 24. Какие расходы, связанные с командировкой, возмещаются работнику?

Глава 14. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ ВЛОЖЕНИЙ

14.1. Финансовые инвестиции

Многие предприятия для дополнительного поддержания финансово-хозяйственной деятельности используют инвестиции. *Инвестиции* — помещение капитала в объекты предпринимательской и (или) иной деятельности с целью получения прибыли и (или) достижения другого полезного эффекта.

Вложение капитала в реализацию различных проектов несет в себе задачу достижения определенных целей в зависимости от проводимой предприятием политики. Инвестиционная политика — составное звено экономической политики предприятия, определяющая объем, структуру и направление инвестиционных ресурсов. Разумная и целенаправленная инвестиционная политика необходима любому предприятию, при этом цели могут быть самыми разными: повышение рентабельности производственного процесса (например, замена устаревшего оборудования и как следствие повышение его эффективности); расширение производства для увеличения доли рынка; технологический прорыв и т. д.

В зависимости от объекта вложения капитала различают реальные и финансовые инвестиции. Реальные инвестиции — это вложение капитала в расширение и развитие производства, в создание и воспроизводство основных фондов, т. е. вложение денежных средств в реальные активы, связанные с производством товаров и услуг. Такие инвестиции имеют, как правило, долгосрочный характер, и их называют *капитальными вложениями*. *Финансовые инвестиции* — это временное помещение свободных денежных средств предприятия в уставные капиталы других организаций, в финансовые активы в виде вложений в долговые ценные бумаги, в доходные виды денежных инструментов, а также предоставленные другим организациям займы.

Пунктом 11 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации предусмотрен раздельный учет затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями.

В бухгалтерском учете вложения денежных средств в финансовые активы в целях получения дохода рассматриваются как самостоятельный объект учета — финансовые вложения.

Порядок ведения бухгалтерского учета финансовых вложений регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет финансовых вложений» ПБУ 19/02, утв. приказом Минфина РФ от 10.12.2002 № 126н.

14.2. Виды финансовых вложений

К финансовым вложениям организации в соответствии с п. 3 ПБУ 19/02 относятся: государственные и муниципальные ценные бумаги; ценные бумаги других органи-

заций, 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 зависимых хозяйственных обществ); предоставленные другим организациям займы, депозитные вклады в кредитных организациях, дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования, и пр. (схема 14.2.1)

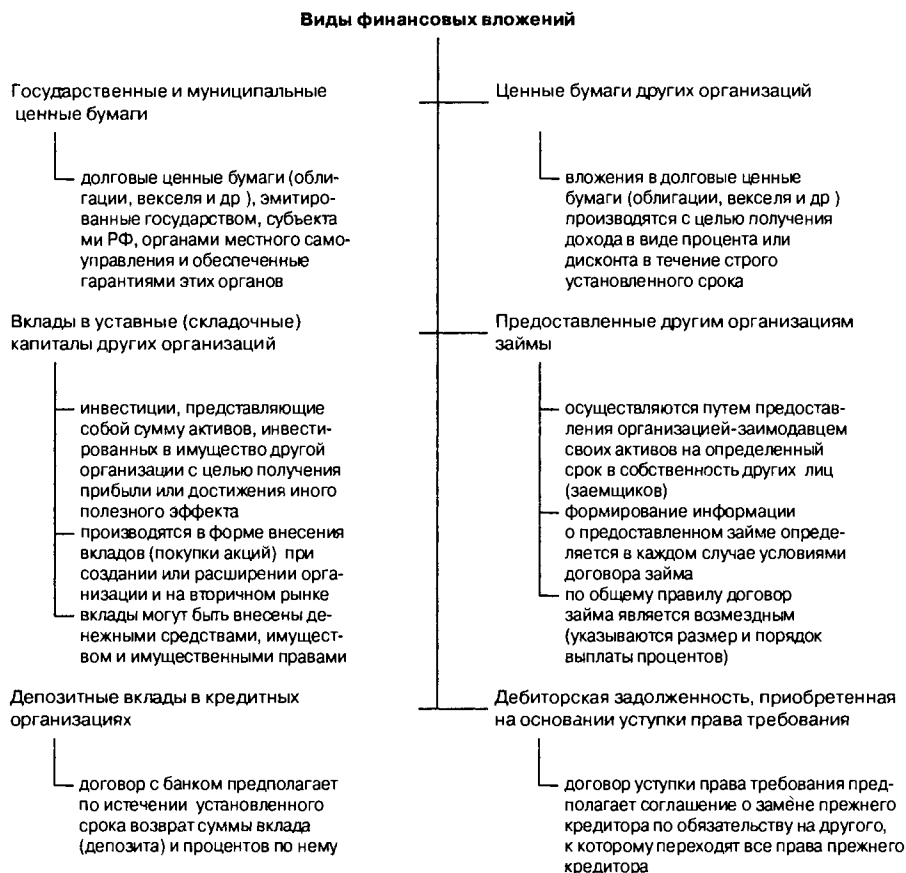


Схема 14.2.1. Виды финансовых вложений

Наиболее распространенной формой финансового инвестирования является вложение денежных средств в различные виды ценных бумаг, свободно обращающихся на фондовом рынке. Такие вложения осуществляются с целью получения дополнительной прибыли либо с целью установления финансового контроля за деятельностью других организаций, путем приобретения их акций (схема 14.2.2).

Ценная бумага — документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении (ст. 142 ГК РФ). Выпуск ценных бумаг носит название *эмиссии ценных бумаг*, а тот, кто выпускает ценную

Классификация ценных бумаг

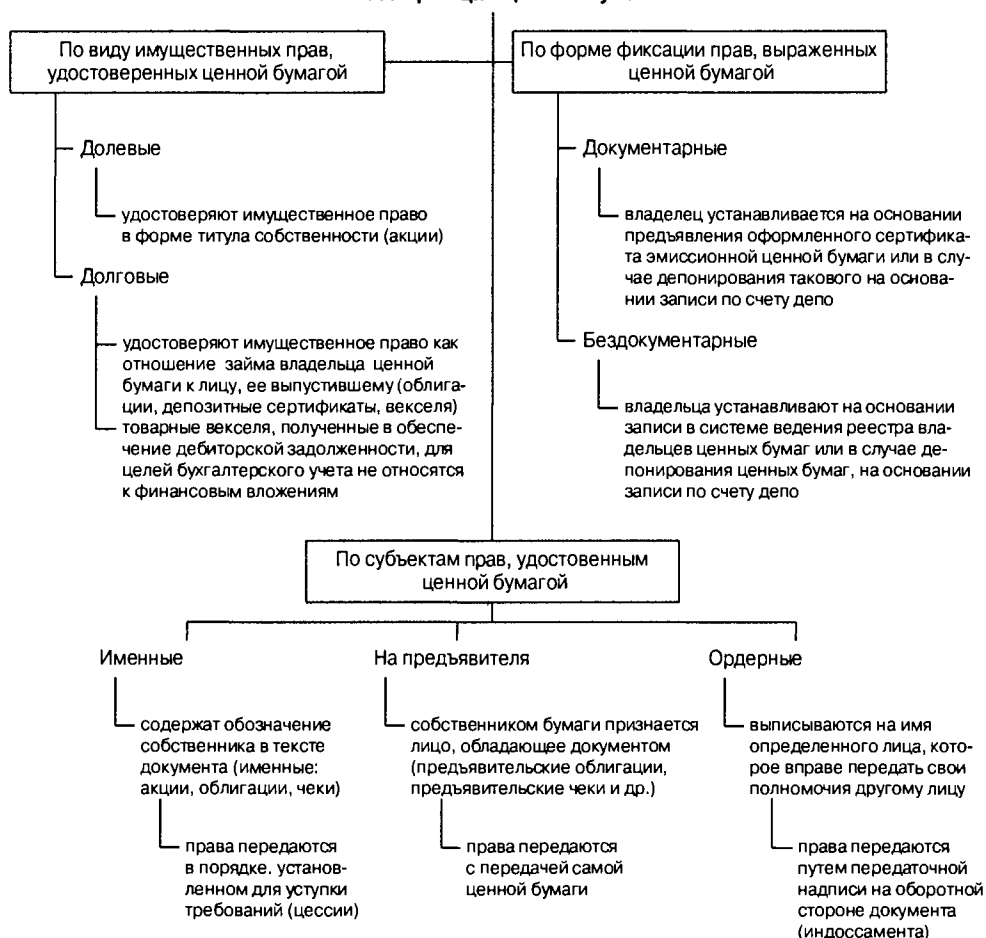


Схема 14.2.2. Классификация ценных бумаг

бумагу, именуется ее *эмитентом*. Под обращением ценных бумаг понимаются их купля-продажа и другие действия, приводящие к смене владельца.

Отношения, возникающие при эмиссии и обращении эмиссионных ценных бумаг (независимо от типа эмитента), в случаях, предусмотренных федеральными законами, регулируются Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

В соответствии со ст. 29 Закона о рынке ценных бумаг *право собственности на ценные бумаги* переходит на основании: акта приема-передачи сертификата ценной бумаги — по документарным ценным бумагам; выписки по счету депо — по бездокументарным ценным бумагам (при учете ценных бумаг в депозитарии); выписки по лицевому счету (при учете именных ценных бумаг в системе ведения реестра); договора купли-продажи, акта уступки права требования, прочих документов — при приобретении права требования по ценным бумагам.

Датой перехода права собственности, т. е. датой принятия ценных бумаг к бухгалтерскому учету может быть: дата, указанная в акте приема-передачи, — в случае получения сертификата предъявительской ценной бумаги непосредственно от продавца; дата, указанная в выписке по лицевому счету приобретателя, открытому ему в системе ведения реестра; дата, указанная в выписке по счету депо, открытому приобретателю в депозитарии, в который были отданы на хранение ценные бумаги продавцом.

В настоящее время наибольшее распространение получили три вида ценных бумаг: акции, облигации и векселя.

Акция — эмиссионная ценная бумага, закрепляющая права ее владельца (акционера) на получение части прибыли акционерного общества в виде дивидендов, на участие в управлении акционерным обществом и на часть имущества, остающегося после его ликвидации.

Акции могут выпускаться только в акционерных обществах. По объему предоставляемых владельцу прав различаются обыкновенные и привилегированные акции. Обыкновенная акция предоставляет ее владельцу право на участие в управлении делами акционерного общества — путем голосования на общем собрании акционеров (каждая акция наделяет ее владельца одним голосом). Привилегированная акция гарантирует акционеру получение определенных дивидендов независимо от размера полученной чистой прибыли.

Облигация — эмиссионная ценная бумага, подтверждающая обязательство возместить ее держателю номинальную стоимость с уплатой фиксированного процента. Обладатель облигации является кредитором акционерного общества или предприятия, выпустившего облигацию. Доходом по облигации является процент или дисконт.

Вексель — ценная бумага, разновидность кредитных денег. Вексель удостоверяет безусловное обязательство векселедателя уплатить по наступлении срока определенную сумму векселедержателю (владельцу векселя), т. е. он является денежным долговым односторонним обязательством, в котором векселедержатель ничего не обязан, а векселедатель обязуется уплатить определенную сумму. Вексель — универсальный платежный, расчетный и кредитный документ, сочетающий в себе свойства ценной бумаги, долгового обязательства и расчетного средства (схема 14.2.3).

Порядок обращения векселей регулируется Федеральным законом от 11.03.1997 № 48-ФЗ «О переводном и простом векселе», в соответствии с которым в отношении общих требований к переводному и простому векселям (к их составлению, форме и порядку их обращения) следует руководствоваться Положением о переводном и простом векселе, утв. Постановлением ЦИК и СНК СССР от 07.08.1937 № 104/1341.

Векселя могут использоваться как средство расчета за товары, работы и услуги и в сфере инвестиционной деятельности как форма финансовых вложений. При этом векселя, используемые для расчетов за товары (работы, услуги), не относятся к финансовым вложениям, их учет регламентируется письмом Минфина РФ от 31.10.1994 № 142 «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями. Все остальные операции с векселями ведутся по правилам учета финансовых вложений.

Классификация векселей

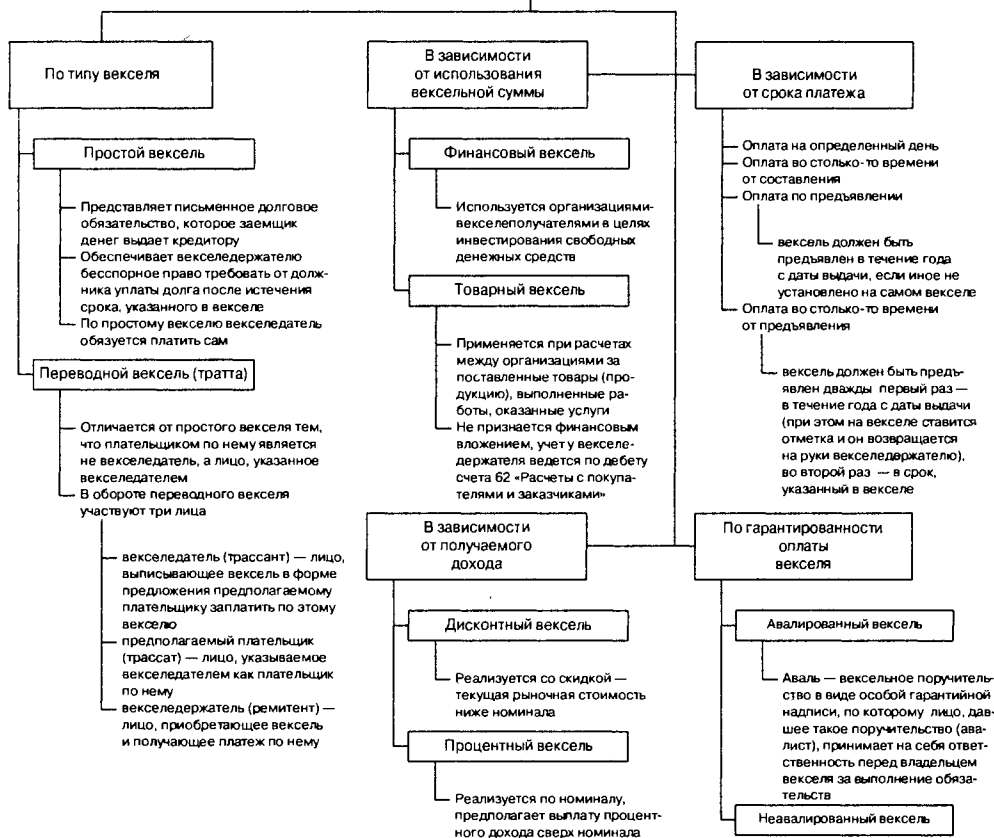


Схема 14.2.3. Классификация векселей

Депозитный сертификат — это письменное свидетельство банка-эмитента о вкладе денежных средств, удостоверяющее право вкладчика (держателя сертификата) или его правопреемника на получение по истечении установленного срока суммы депозита (вклада) и процентов по нему. Владелец депозитного сертификата может быть только юридическое лицо. Сертификаты выдаются на определенный срок. В случае если срок не указан, то сертификат считается документом до востребования, по которому банк несет обязательство оплатить означенную в нем сумму немедленно, по первому требованию владельца. Сертификат не может служить расчетным или платежным средством за проданные товары или оказанные услуги.

Дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования. Согласно ст. 382 ГК РФ, право (требование), принадлежащее кредитору на основании обязательства, может быть передано им другому лицу по сделке (уступка требования) или перейти к другому лицу на основании закона. Замена кредитора означает, что лицо, являющееся кредитором, выбывает из обязательства, а принадлежащее ему право (требование) передается другому лицу. В тео-

рии права договор уступки требования называется цессией, а ее стороны — цедент (прежний кредитор) и цессионарий (новый кредитор). Уступка права требования допускается, если она не противоречит закону, иным правовым актам или договору (ст. 388 ГК РФ). Кредитор может передать свои права по данному договору без согласия должника, поэтому цедент либо цессионарий должен лишь письменно сообщить дебитору об уже состоявшейся передаче прав.

Организация покупает дебиторскую задолженность для того, чтобы в будущем получить доход в виде разницы между ценой ее приобретения и средствами, полученными при ее выбытии. Вместе с приобретением задолженности к организации переходят и финансовые риски, связанные с таким приобретением (например, риск неплатежеспособности должника). Таким образом, выполняются все условия, предусмотренные п. 2 ПБУ 19/02. Поэтому приобретенная на основании уступки права требования дебиторская задолженность включается организацией в состав ее финансовых вложений.

Организация, приобретающая долги (право требования задолженности), учитывает их не в сумме задолженности, а в сумме фактических затрат по их приобретению: Дебет счета 58, Кредит счета 76. В дальнейшем цессионарий может либо дожидаться получения денег от должника, либо уступить право требования третьему лицу, выступив при этом цедентом. Сумма фактических затрат по приобретению права требования при его реализации подлежит списанию: Дебет счета 91, Кредит счета 58.

14.3. Организация учета финансовых вложений

Для принятия к учету финансовых вложений необходимо одновременное выполнение следующих условий (схема 14.3.1).

Условия, необходимые для принятия к учету финансовых вложений

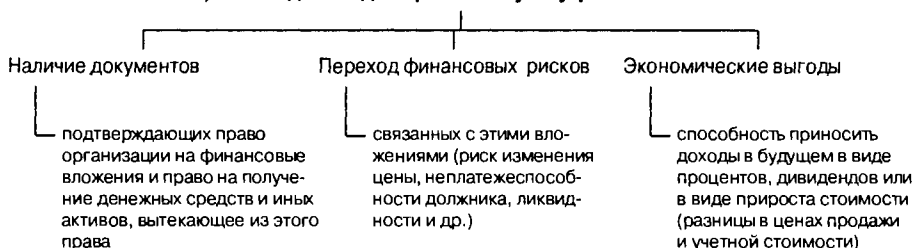


Схема 14.3.1. Условия принятия к учету финансовых вложений

Для надлежащего контроля за наличием и движением финансовых вложений, а также формирования полной и достоверной информации о них организация самостоятельно выбирает единицу бухгалтерского учета, которой может быть серия, партия и т. п. однородная совокупность финансовых вложений.

В соответствии с п. 41 ПБУ 19/02 финансовые вложения должны подразделяться в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. При этом, согласно п. 19 ПБУ 4/99 «Бухгалтерская отчетность организации», активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок

обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

Для обобщения информации о наличии и движении инвестиций в форме финансовых вложений предназначен счет 58 «Финансовые вложения». К счету 58 могут быть открыты субсчета: 58-1 «Паи и акции», 58-2 «Долговые ценные бумаги», 58-3 «Предоставленные займы», 58-4 «Вклады по договору простого товарищества» и др.

Финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, которая зависит от способа получения активов (схема 14.3.2).

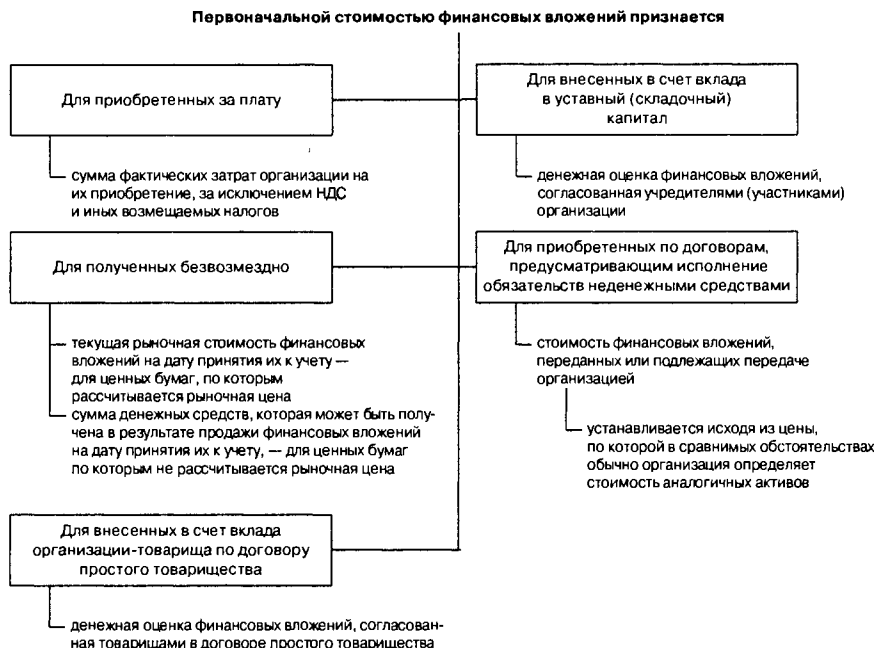


Схема 14.3.2. Первоначальная стоимость финансовых вложений

Ценные бумаги

Первоначальная оценка ценных бумаг. Приобретенные за плату ценные бумаги у организации-инвестора учитываются по первоначальной стоимости, т. е. в сумме фактических затрат на их приобретение, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (п. 8, 9 ПБУ 19/02).

В фактические затраты по приобретению ценных бумаг включаются суммы, уплачиваемые продавцу по договору, суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, оплата посреднических услуг, иные затраты, непосредственно связанные с их приобретением. При этом в соответствии с п. 11 ПБУ 19/02 первоначальная стоимость ценных бумаг может формироваться исходя из цены их приобретения, а все дополнительные затраты (консультационные, посреднические и т. п. услуги) в случае их незначительности по сравнению со стоимостью

приобретения ценных бумаг могут учитываться в составе операционных расходов.

Способ формирования первоначальной стоимости ценных бумаг, а также критерий существенности необходимо закрепить в учетной политике.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
При оплате акций денежными средствами			
Если затраты на приобретение финансовых вложений включаются в первоначальную стоимость акций			
Выписка из реестра акционеров	Отражена задолженность перед ОАО (ЗАО) по оплате приобретенных акций	58	76
Акт приемки-сдачи оказанных услуг	Отражена задолженность по оплате услуг по переоформлению прав собственности (с НДС)	58	76
Выписка банка по расчетному счету	Погашена задолженность по договору на приобретение акций ОАО (ЗАО)	76	51
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены услуги по переоформлению прав собственности	76	51
Если затраты на переоформление прав собственности включаются в состав операционных расходов			
Выписка из реестра акционеров	Отражена задолженность перед ОАО по оплате приобретенных акций	58	76
Акт приемки-сдачи оказанных услуг	Отражена задолженность по оплате услуг по переоформлению прав собственности (с НДС)	91-2	76
Выписка банка по расчетному счету	Погашена задолженность по договору на приобретение акций ОАО (ЗАО)	76	51
Выписка банка по расчетному счету	Оплачены услуги по переоформлению прав собственности	76	51

Наличие и движение инвестиций в акции акционерных обществ учитываются на субсчете 58-1 «Паи и акции», открытом к счету 58 (схема 14.3.3).

Последующая оценка ценных бумаг. Первоначальная стоимость ценных бумаг может изменяться. При этом ценные бумаги подразделяются на две группы: ценные бумаги, по которым можно определить текущую рыночную стоимость (акции акционерных обществ, государственные и корпоративные облигации, допущенные к обращению на организованном рынке ценных бумаг), и ценные бумаги, по которым текущая рыночная стоимость не определяется (ценные бумаги, не обращающиеся на организованном рынке ценных бумаг) (схема 14.3.4).

Под *текущей рыночной стоимостью ценных бумаг* понимается их рыночная цена, рассчитанная в установленном порядке организатором торговли на рынке ценных бумаг (п. 13 ПБУ 19/02).

При определении текущей рыночной стоимости финансовых вложений в бухгалтерском учете может быть использована информация о рыночной цене финансовых вложений не только российских организаторов торговли на рынке ценных бумаг, но и зарубежных организованных рынков или организаторов торговли, имеющих соот-

Субсчет 58-1 «Паи и акции»

Дебет		Кредит	
Сальдо начальное	Стоимость акций на начало периода		
50, 51, 52			91-2
Кредит	Приобретены акции других организаций за деньги	Списана балансовая стоимость акций при их продаже	Дебет
76			
Кредит	Отражена задолженность по приобретенным акциям других организаций		
76			
Кредит	Отражены расходы по оплате консультационных услуг		
Сальдо конечное	Стоимость акций на конец периода		

Схема 14.3.3. Субсчет 58-1 «Паи и акции»

ветствующую лицензию национального уполномоченного органа (письмо Минфина РФ от 15.05.2003 № 16-00-14/162).

Переоценка производится на конец отчетного периода и отражается в бухгалтерском учете записями: Дебет счета 58, Кредит счета 91 субсчет «Прочие доходы» — при увеличении рыночной цены; Дебет счета 91 субсчет «Прочие расходы», Кредит счета 58 «Финансовые вложения» — при снижении рыночной цены.

Переоценка ценных бумаг

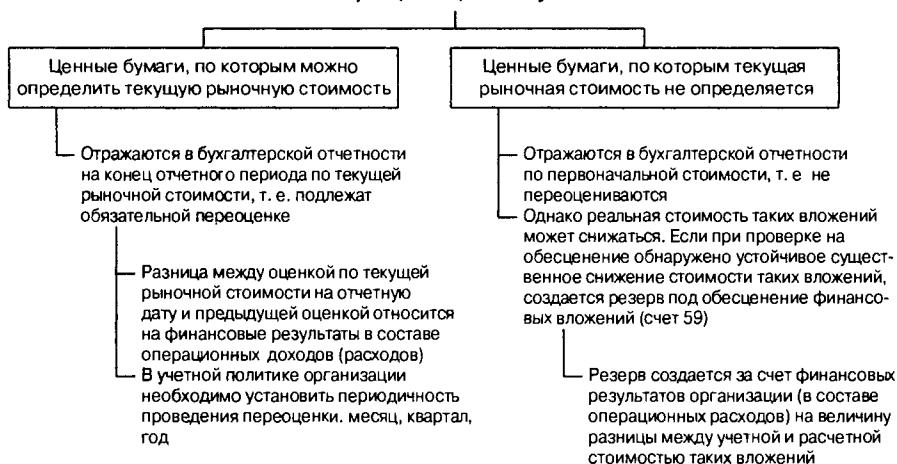


Схема 14.3.4. Переоценка ценных бумаг

Финансовые вложения, по которым их текущая рыночная стоимость не определяется, отражаются в бухгалтерском учете и отчетности на отчетную дату по первоначальной стоимости.

Вложение средств в облигации и другие государственные или частные долговые ценные бумаги происходит путем их приобретения при размещении или на вторичном рынке. Приобретенные организацией долговые ценные бумаги учитываются на счете 58, субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги» (схема 14.3.5).

Субсчет 58-2 «Долговые ценные бумаги»			
Дебет			Кредит
Сальдо начальное	Стоимость облигаций на начало периода		
50, 51, 52			91-2
Кредит	Приобретены облигации	Погашены реализованные облигации	Дебет
76	Отражена задолженность по приобретенным облигациям		
Кредит			
76	Отражены расходы по оплате консультационных услуг		
Кредит			
Сальдо конечное	Стоимость облигаций на конец периода		

Схема 14.3.5. Субсчет 58-2

В соответствии с п. 22 ПБУ 19/02 для долговых ценных бумаг, не имеющих рыночной котировки, разрешается разницу между суммой фактических затрат на приобретение и номинальной стоимостью в течение срока их обращения равномерно (по мере начисления причитающегося по ним дохода) относить на операционные доходы (расходы). Таким образом, к моменту погашения ценная бумага имеет балансовую стоимость, равную номинальной стоимости.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Списание суммы <i>превышения покупной стоимости</i> приобретенных организацией облигаций и иных долговых ценных бумаг <i>над их номинальной стоимостью</i>			
Выписка банка по расчетному счету	Перечислены деньги за облигации	76	51
Выписка по счету депо, бухгалтерская справка	Приняты к учету приобретенные облигации (по покупной стоимости)	58-2	76

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выписка банка по расчетному счету	Получены проценты по облигациям за прошедший период (месяц, квартал)	51	76
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание части суммы превышения покупной стоимости облигаций над их номинальной стоимостью (ежемесячно, ежеквартально)	76	58-2
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма дохода по облигациям (разница между суммой причитающихся процентов и суммой превышения покупной стоимости облигаций над их номинальной стоимостью)	76	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма задолженности по выплате денежных средств в погашение облигаций	76	91-1
Бухгалтерская справка	Отражено списание стоимости погашенных облигаций	91-2	58-2
Выписка банка по расчетному счету	Отражено получение денежных средств по погашенным облигациям	51	76
<i>Доначисление суммы превышения номинальной стоимости приобретенных облигаций и иных долговых ценных бумаг над их покупной стоимостью</i>			
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена сумма причитающегося к получению купонного дохода по облигациям	76	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Доначислена часть разницы между номинальной и покупной стоимостью облигаций ¹	58-2	91-1
Выписка банка по расчетному счету	Получен купонный доход по облигациям ²	51	76

Обесценение финансовых вложений. Устойчивое существенное (ниже величины экономических выгод) снижение стоимости финансовых вложений, по которым не определяется их текущая рыночная стоимость, признается обесценением финансовых вложений (п. 37 ПБУ 19/02) (схема 14.3.6).

В ПБУ 19/02 приведены примеры ситуаций, в которых может произойти обесценение финансовых вложений: появление у организации-эмитента ценных бумаг либо у ее должника по договору займа признаков банкротства; совершение на рынке ценных бумаг значительного количества сделок с аналогичными ценными бумагами по цене существенно ниже их учетной стоимости; отсутствие или существенное снижение поступлений в виде дивидендов (процентов).

При наличии признаков обесценения производится проверка финансовых вложений на обесценение (не реже одного раза в год по состоянию на 31 декабря отчетного года). Если устойчивое снижение стоимости будет подтверждено, организация должна образовать *резерв под обесценение финансовых вложений*. Размер

¹ Начисление производится.

² Аналогичные записи производятся (ежемесячно, ежеквартально) в течение всего срока действия облигаций. В итоге по окончании срока на счете 58-2 облигации будут учитываться по их номинальной стоимости.

Условия, при которых признается устойчивое снижение стоимости финансовых вложений

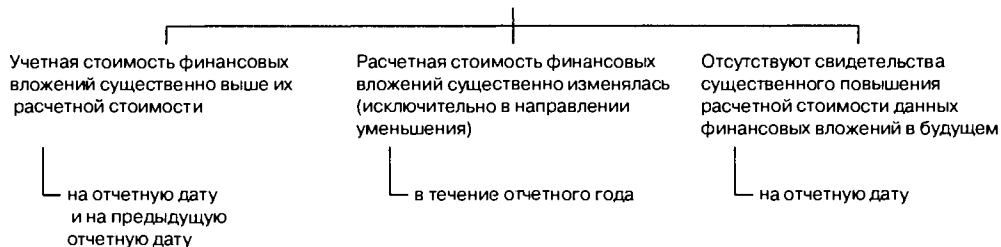


Схема 14.3.6. Признание снижения стоимости финансовых вложений

резерва равен разнице между стоимостью, по которой они отражены в бухгалтерском учете (учетной стоимостью), и расчетной стоимостью финансового вложения. Расчетная стоимость определяется на основе расчета организации и равняется разнице между их учетной стоимостью и суммой такого снижения.

Информация о резервах под обесценение вложений в ценные бумаги отражается на счете 59 «Резервы под обесценение вложений в ценные бумаги». Организация образует указанный резерв за счет финансовых результатов (в составе операционных расходов).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Акт проверки на обесценение финансовых вложений, бухгалтерская справка-расчет	Создан резерв под обесценение финансовых вложений на величину разницы между учетной стоимостью и расчетной стоимостью таких финансовых вложений	91-2	59
Акт проверки на обесценение финансовых вложений, бухгалтерская справка-расчет	Корректировка созданного резерва:		
	– при дальнейшем снижении расчетной стоимости акций	91-2	59
	– при повышении расчетной стоимости акций	59	91-1
При выбытии финансовых вложений, по которым создан резерв			
Акт приема-передачи акций, выписка из реестра акционеров	Отражена выручка от продажи акций	76	91-1
Бухгалтерская справка-расчет	Списана стоимость акций	91-2	58
Бухгалтерская справка-расчет	Зачислена в состав прочих доходов сумма ранее образованного резерва под обесценение финансовых вложений	59	91-1

При выбытии ценных бумаг, по которым был создан резерв, сумма резерва зачисляется в состав операционных доходов организации в конце года или того отчетного периода, когда произошло их выбытие.

Согласно п. 38 ПБУ 19/02, в бухгалтерской отчетности стоимость финансовых вложений, по которым образован резерв под обесценение, показывается по учетной стоимости за вычетом суммы резерва. Это означает, что сальдо по счету 59 в бухгалтерском балансе отсутствует.

Вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций

Финансовые вложения в *форме вкладов в уставные капиталы других организаций* являются для организации-вкладчика инвестициями и представляют собой сумму активов, инвестированных в имущество другой организации с целью получения прибыли или достижения иного полезного эффекта.

В соответствии с п. 1 ст. 14 Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью» уставный капитал общества составляется из номинальной стоимости долей его участников.

Предприятия-инвесторы могут осуществлять вложения свободных активов путем приобретения долей при создании или расширении организаций. Размер уставного капитала общества и номинальная стоимость долей участников общества определяются в рублях. Согласно ст. 15 Закона об обществах с ограниченной ответственностью, вкладом в уставный капитал общества могут быть деньги, ценные бумаги, другие вещи или имущественные права либо иные права, имеющие денежную оценку.

Пунктом 8 ПБУ 19/02 определено, что финансовые вложения принимаются к бухгалтерскому учету по первоначальной стоимости, а п. 14 установлено, что первоначальной стоимостью финансовых вложений, приобретенных по договорам, предусматривающим исполнение обязательств (оплату) неденежными средствами, признается стоимость активов, передаваемых организацией. При этом стоимость передаваемых активов устанавливается исходя из цены, по которой в сравнимых обстоятельствах обычно организация определяет стоимость аналогичных активов (например, при продаже), т. е. речь идет о рыночной стоимости.

Внесенные вклады отражаются в учете по дебету счета 58, субсчет 58-1 «Паи и акции» в корреспонденции с кредитом счетов, на которых учитывались ценности, переданные в счет этих вложений.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Вложения в уставные капиталы других организаций			
Учредительные документы ООО	Если вклад в уставный капитал другой организации внесен:		
Выписка банка по расчетному (валютному) счету	– денежными средствами	58-1	51, 52
Накладная	– сырьем, товарами, готовой продукцией	58-1	10, 41, 43
Акт передачи права (требования) к покупателю	– правом (требования) к покупателю	58-1	62
Акт приема-передачи объекта, не завершеного капитальным строительством	– объектом, не завершенным капитальным строительством	58-1	08

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
В качестве вклада в уставный капитал передано основное средство ¹			
Учредительные документы ООО, свидетельство о государственной регистрации ООО	Передано основное средство в качестве вклада в уставный капитал по остаточной стоимости объекта	58-1	76
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражена первоначальная стоимость выбывающего объекта основных средств	01/выбытие ОС	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма начисленной амортизации по выбывающему объекту основных средств	02	01/выбытие ОС
Решение участников о денежной оценке неденежного вклада, акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражена передача основного средства в счет вклада в уставный капитал ООО в оценке, согласованной участниками ²	76	91

Возврат вклада имуществом отражается по дебету счетов учета имущества и кредиту счета 58, субсчет 1 «Пан и акции».

Аналитический учет вложений в уставные капиталы других организаций ведется по каждой организации на территории страны и за рубежом, учредителем (участником) которой является данная организация.

Предоставленные другим организациям займы

Финансовые вложения, основанные на отношениях займа, осуществляются путем предоставления организацией (заимодавцем) своих активов на определенный срок в собственность других лиц (заемщиков). Договор займа осуществляет в соответствии со ст. 807 ГК РФ.

Порядок формирования заимодавцем информации о финансовых вложениях в каждом случае определяется условиями договора займа и зависит от предмета займа, способа обеспечения займа, возмездности (безвозмездности) займа, назначения займа, способа возврата займа. По общему правилу вложения в форме денежного займа — возмездные.

Учет предоставленных займов ведется на счете 58, субсчет 58-3 «Предоставленные займы». Для займов, выдача которых обеспечена векселями заемщика, может быть выделен отдельный субсчет «Предоставленные займы, обеспеченные векселями». Предоставление займов денежными средствами отражается провод-

¹ Порядок отражения операции по выбытию основного средства в связи с передачей его в уставный капитал регламентирован п. 85 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н.

² Если основные средства передаются в счет вклада в уставный (складочный) капитал по остаточной стоимости, которая больше либо меньше стоимости ОС, признанной в согласованной учредителями (участниками) организации денежной оценке, у передающей стороны возникает разница.

кой: Дебет счета 58, субсчет «Предоставленные займы», Кредит счета 51 (50). При возврате займа оформляется обратная проводка.

Порядок выплаты процентов за пользование заемными средствами устанавливается условиями договора займа. Проценты могут выплачиваться ежемесячно, ежеквартально, единовременно при возврате займа и другими способами. Начисленные по договору займа проценты являются операционными доходами и отражаются в соответствии с договором бухгалтерской проводкой: Дебет счета 76, Кредит счета 91, субсчет 91-1 «Прочие доходы».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Предоставленные другим организациям займы			
Договор займа, выписка банка по расчетному счету	Предоставлены заемщику денежные средства по договору займа	58-3	51
Бухгалтерская справка-расчет	Начислены проценты по договору займа	76	91-1
Выписка банка по расчетному счету	Отражен возврат суммы займа	51	58-3
Выписка банка по расчетному счету	Отражено поступление процентов за весь период действия договора займа	51	76

14.4. Выбытие финансовых вложений

Выбытие финансовых вложений имеет место в случаях погашения, продажи на вторичном рынке ценных бумаг, безвозмездной передачи, передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, передачи в качестве платежного средства в оплату поставленных ценностей, выполненных работ и оказанных услуг и пр.

Поступления от продажи ценных бумаг в соответствии с ПБУ 9/99 признаются прочими поступлениями либо доходами от обычных видов деятельности. Величина поступлений определяется исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (п. 6.1 ПБУ 9/99).

Если полученные доходы являются предметом деятельности организации (признаются доходами от обычных видов деятельности), то они отражаются по кредиту счета 90, а если не являются, то выручка отражается по кредиту счета 91 как операционные доходы.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
При продаже акций			
Акт приемки-передачи акций, выписка из реестра акционеров	Признаны прочие доходы от продажи акций ¹	76	91-1

¹ При выбытии активов, принятых к бухгалтерскому учету в качестве финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость, их стоимость определяется организацией исходя из последней оценки (п. 30 ПБУ 19/02).

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
При продаже акций			
Бухгалтерская справка-расчет	Списана балансовая стоимость проданных акций	91-2	58-1
Выписка банка по расчетному счету	Получены денежные средства от покупателя акций	51	76
Бухгалтерская справка-расчет	Заключительными оборотами месяца отражен финансовый результат от продажи акций:		
	– убыток	99	91-9
	– прибыль	91-9	99

Согласно п. 26 ПБУ 19/02, при выбытии ценных бумаг, по которым не определяется текущая рыночная стоимость, их оценка производится одним из следующих способов, который должен быть установлен в учетной политике организации: по первоначальной стоимости каждой единицы; по средней первоначальной стоимости; способом ФИФО (по первоначальной стоимости первых по времени приобретения финансовых вложений).

По первоначальной стоимости каждой выбывающей единицы финансовых вложений оцениваются: вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций (за исключением акций акционерных обществ); предоставленные другим организациям займы; депозитные вклады в кредитных организациях; дебиторская задолженность, приобретенная на основании уступки права требования. Кроме того, этот метод также может применяться для реализации векселей, так как каждый вексель имеет свои индивидуальные признаки (номер, номинал, срок обращения) и может быть легко отделен от других ценных бумаг.

Для списания стоимости эмиссионных ценных бумаг (акций, облигаций) применяют метод ФИФО и метод по средней первоначальной стоимости.

При применении метода по средней первоначальной стоимости стоимость списываемых ценных бумаг определяется путем умножения количества реализованных (выбывших) ценных бумаг на среднюю стоимость одной ценной бумаги данного вида. Средняя стоимость одной ценной бумаги данного вида исчисляется как частное от деления стоимости ценных бумаг данного вида на их количество, соответственно складывающихся из стоимости и количества по остатку на начало месяца и по поступившим ценным бумагам в этом месяце.

Оценка ценных бумаг при методе ФИФО основана на допущении, что ценные бумаги продаются в течение месяца в последовательности их поступления (приобретения), т. е. ценные бумаги, первыми поступившие в продажу, должны быть оценены по стоимости первых по времени приобретения с учетом стоимости ценных бумаг, числящихся на начало месяца. При применении этого метода оценка ценных бумаг, находящихся в остатке на конец месяца, производится по фактической стоимости последних по времени приобретения, а в стоимости реализации (выбытия) ценных бумаг учитывается стоимость ранних по времени приобретения.

Стоимость реализованных (выбывших) ценных бумаг определяется путем вычитания из суммы стоимости остатков ценных бумаг на начало месяца и стоимо-

сти поступивших за месяц ценных бумаг себестоимости остатка ценных бумаг на конец месяца.

Вопросы для самопроверки

1. Для чего необходимы инвестиции? 2. Какие инвестиции называют финансовыми? Назовите формы финансового инвестирования. 3. По каким признакам классифицируются ценные бумаги? 4. На основании каких документов удостоверяется право собственности на ценные бумаги? 5. Какая дата установлена для принятия к бухгалтерскому учету ценных бумаг? 6. Какие ценные бумаги относятся к эмиссионным? 7. Какие универсальные свойства сочетает в себе вексель? Какие векселя не относятся к финансовым вложениям? 8. Какие условия необходимы для принятия к учету финансовых вложений? 9. Как подразделяются финансовые вложения в зависимости от срока обращения? 10. На каком счете учитывают финансовые вложения? 11. В какой оценке принимаются к учету финансовые вложения, приобретенные за плату? Какие суммы включаются в фактические затраты по приобретению ценных бумаг? 12. Какие ценные бумаги переоцениваются? 13. Что понимают под текущей рыночной стоимостью ценных бумаг? 14. Что понимают под обесценением финансовых вложений? 15. Назовите условия, при которых признается устойчивое снижение стоимости финансовых вложений. 16. В каких случаях создается резерв под обесценение финансовых вложений? 17. На каком субсчете отражаются вклады, внесенные в уставные капиталы других организаций? 18. В каких случаях признается выбытие финансовых вложений? 19. В какой оценке отражается выбытие финансовых вложений, по которым определяется текущая рыночная стоимость?

ГЛАВА 15. УЧЕТ ФИНАНСОВЫХ РЕЗУЛЬТАТОВ

Финансовый результат — это экономический итог хозяйственной деятельности предприятия, выраженный в денежной форме. Он выражается приростом или уменьшением стоимости собственного капитала предприятия, образовавшегося в процессе предпринимательской деятельности за отчетный период.

В бухгалтерском учете финансовый результат определяют путем подсчета и балансирования всех прибылей и убытков (потерь) за отчетный период.

15.1. Доходы и расходы организации

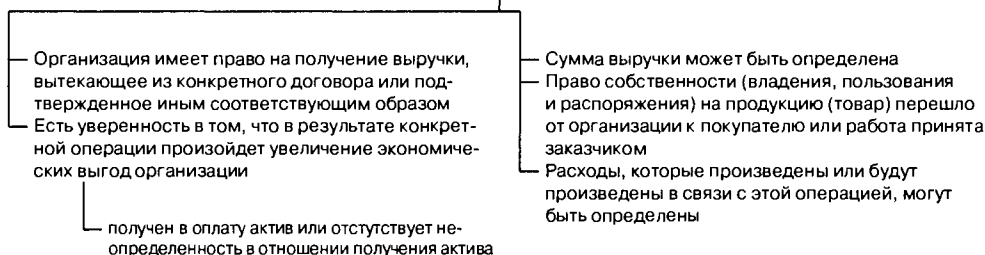
Базовыми элементами бухгалтерского учета, формирующими финансовый результат деятельности предприятия, являются доходы и расходы. Разница от сравнения сумм доходов и расходов предприятия и представляет собой финансовый результат. Превышение доходов над расходами означает прирост имущества предприятия — прибыль, а расходов над доходами — уменьшение имущества, убыток. Полученный предприятием за отчетный год финансовый результат в виде прибыли или убытка соответственно приводит к увеличению или уменьшению капитала предприятия.

Принятие к учету доходов и расходов предприятия осуществляется в соответствии с Положениями по бухгалтерскому учету: ПБУ 9/99 «Доходы организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.03.1999 № 32н и ПБУ 10/99 «Расходы организации», утв. приказом Минфина РФ от 06.03.1999 № 33н.

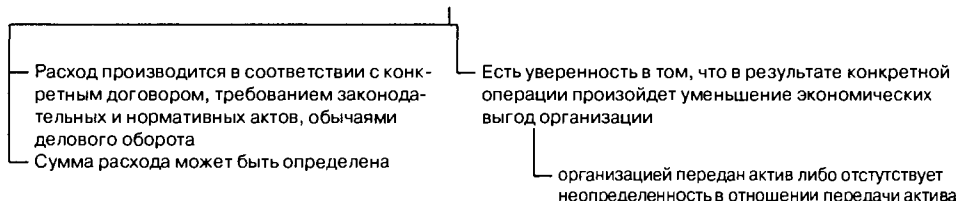
Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 9/99). При этом доходами могут быть признаны лишь те, для которых выполняются условия, приведенные на схеме 15.1.1.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества) (п. 2 ПБУ 10/99). Для признания в бухгалтерском учете расходов необходимо выполнение условий, приведенных на схеме 15.1.2.

В соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 все доходы и расходы организации в зависимости от характера, условия получения и направлений деятельности организации подразделяются на доходы и расходы от обычных видов деятельности и прочие доходы и расходы (схемы 15.1.3–15.1.4).

Условия признания выручки* для целей бухгалтерского учета

* Если в отношении денежных средств и иных активов, полученных организацией в оплату, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете признается кредиторская задолженность, а не выручка

Схема 15.1.1. Условия признания выручки**Условия признания расходов* для целей бухгалтерского учета**

* Если в отношении любых расходов, осуществленных организацией, не исполнено хотя бы одно из перечисленных условий, то в бухгалтерском учете признается дебиторская задолженность

Схема 15.1.2. Условия признания расходов**15.2. Формирование финансового результата**

Показатели финансовых результатов характеризуют экономический эффект, полученный в результате деятельности предприятия.

Конечный финансовый результат (прибыль или убыток) представляет собой бухгалтерскую прибыль (убыток), выявленную за отчетный период на основе бухгалтерского учета всех хозяйственных операций предприятия и оценки статей бухгалтерского баланса.

Прибыль или убыток, выявленные в отчетном году, но относящиеся к операциям прошлых лет, включаются в финансовые результаты предприятия отчетного года.

Доходы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к следующим отчетным периодам, отражаются в бухгалтерском балансе отдельной статьей как доходы будущих периодов. Эти доходы подлежат отнесению на финансовые результаты у коммерческой организации при наступлении отчетного периода, к которому они относятся.

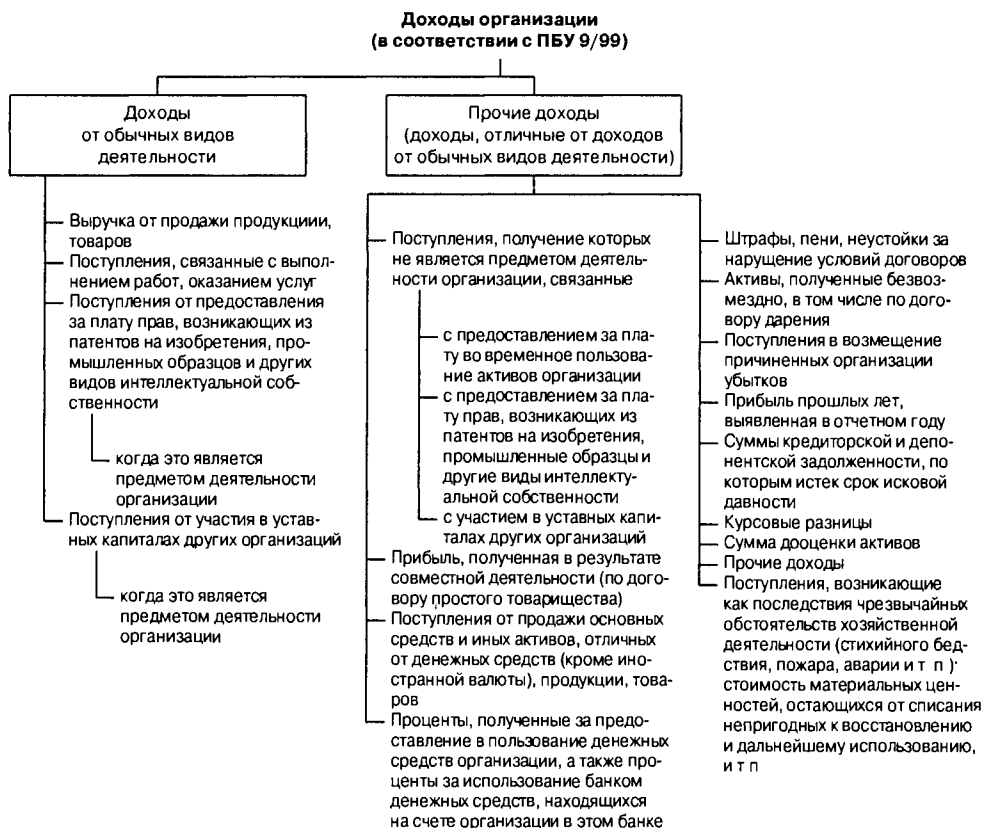


Схема 15.1.3. Доходы организации

В случае реализации и прочего выбытия имущества организации (основных средств, запасов, ценных бумаг и т. п.) убыток или доход по этим операциям относится у коммерческой организации на финансовые результаты.

Для обобщения информации о доходах и расходах, а также выявления конечного финансового результата деятельности предприятия за отчетный период предназначены счета: 90 «Продажи»; 91 «Прочие доходы и расходы»; 99 «Прибыли и убытки» (схема 15.2.1).

Счет 90 «Продажи»

На счете 90 «Продажи» формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации.

При этом организация самостоятельно признает поступления доходами от обычных видов деятельности или прочими поступлениями исходя из требований ПБУ 9/99, характера своей деятельности (текущей, инвестиционной, финансовой), вида доходов и условий их получения (п. 4 ПБУ 9/99).

Расходы организации (в соответствии с ПБУ 10/99)

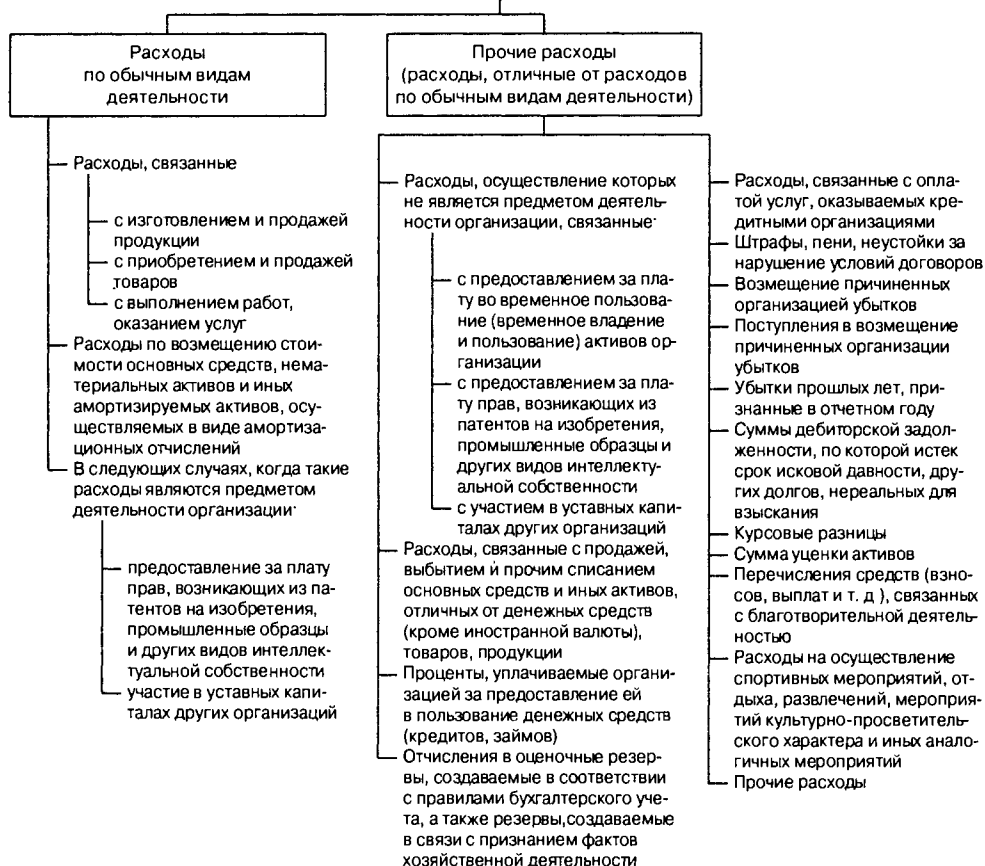


Схема 15.1.4. Расходы организации

Формирование финансового результата

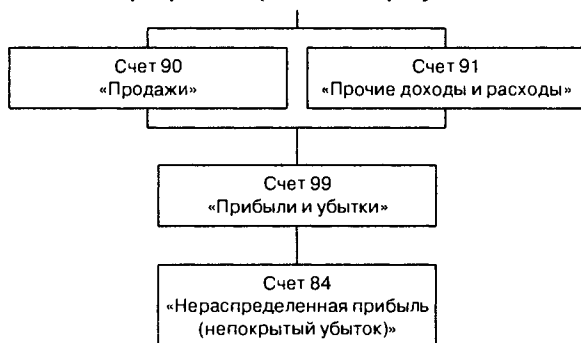


Схема 15.2.1. Формирование финансового результата

Текущей считается деятельность организации в соответствии с предметом и целями ее деятельности, т. е. производство промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнение строительных работ, продажа товаров, оказание услуг общественного питания, заготовка сельскохозяйственной продукции, сдача имущества в аренду и др. *Инвестиционной* считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продаж; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т. п.). *Финансовой* считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т. п.).

Как правило, деление доходов на две группы (от обычных видов деятельности и прочие поступления) не представляет труда; так, доходами от обычных видов деятельности являются: для производственных предприятий — выручка от продажи продукции; для торговых организаций — выручка от продажи товаров; для транспортных организаций — выручка от оказания услуг по перевозке. Если организация занимается только сдачей имущества в аренду или только вложением средств в уставные капиталы других организаций и т. п., то получаемые доходы являются для нее доходами от обычных видов деятельности.

Однако организациям, занимающимся несколькими видами деятельности, бывает сложно разделить доходы на обычные и прочие. В этом случае организация может принять решение, что обычным считается вид деятельности, если доля доходов от него составляет более 5% от общей суммы доходов (требование существенности). Могут использоваться другие критерии — устойчивый характер доходов (систематичность их получения), длительность периода их получения и т. п.

Так как на счете 90 «Продажи» подлежат учету операции по доходам и расходам от обычных видов деятельности, НДС, акцизам, финансовым результатам от продаж, то к нему предусмотрено открытие субсчетов с учетом на них следующих операций:

90-1 «Выручка» — поступления активов, признаваемых выручкой;

90-2 «Себестоимость продаж» — себестоимость тех продаж, которые отражены как выручка;

90-3 «Налог на добавленную стоимость» — суммы НДС, причитающиеся к получению от покупателя (заказчика);

90-4 «Акцизы» — суммы акцизов, включенных в цену проданной продукции (товаров);

90-5 «Экспортные (таможенные) пошлины» — суммы экспортных (таможенных) пошлин (если организация является плательщиком экспортных (таможенных) пошлин). Аналогично может предусматриваться субсчет для учета других целевых составляющих цены.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Организация оптовой торговли приобрела у поставщика-производителя партию продукции, которую реализовала покупателю — организации розничной торговли			
Отгрузочные документы поставщика	Оприходован товар	41	60
Счет-фактура	Отражена предъявленная сумма НДС	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата товара	60	51
Счет-фактура	Принята к вычету предъявленная сумма НДС	68	19
Товарная накладная	Признана выручка от реализации товара ¹	62	90-1
Счет-фактура	Начислен НДС с выручки от реализации товара ²	90-3	68
Бухгалтерская справка	Списана фактическая себестоимость проданного товара ³	90-2	41
Выписка банка по расчетному счету	Получены денежные средства от покупателя за проданный товар	51	62

Для выявления финансового результата (прибыль или убыток) от продаж за отчетный месяц предназначен субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж».

В течение месяца операции по учету доходов и расходов на счете 90 «Продажи» отражаются следующим образом:

¹ Выручка от продажи товара является доходом от обычных видов деятельности (п. 5 ПБУ 9/99). Выручка признается в бухгалтерском учете при наличии условий, перечисленных в п. 12 ПБУ 9/99, и принимается к учету в сумме, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности, определяемых исходя из цены, установленной договором между организацией и покупателем (п. 6 ПБУ 9/99).

² Операции по реализации товара на территории РФ признаются объектом налогообложения по НДС (подп. 1 п. 1 ст. 146 НК РФ). Налоговая база при реализации товара определяется как стоимость этого товара, исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, без включения в них НДС (п. 1 ст. 154 НК РФ). Сумма НДС, причитающаяся к получению от покупателя и уплате в бюджет, отражается по Дебету счета 90, субсчет 90-3 «Налог на добавленную стоимость», в корреспонденции с Кредитом счета 68.

³ При признании в бухгалтерском учете сумма выручки от продажи товара отражается по Кредиту счета 90 «Продажи», субсчет 90-1 «Выручка», в корреспонденции с Дебетом счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одновременно себестоимость проданного товара списывается со счета 41 в Дебет счета 90, субсчет 90-2 «Себестоимость продаж».

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Товарная накладная	Признана выручка от продажи продукции, товаров, работ, услуг ¹	62	90-1
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание себестоимости проданных товаров, продукции, работ, услуг ²	90-2	43, 41, 20 и др.
Счет-фактура	Отражена сумма налоговых обязательств организации по НДС	90-3	69
Счет-фактура, налоговая декларация, бухгалтерская справка-расчет	Отражена сумма акциза	90-4	68
Грузовая таможенная декларация, выписка банка по расчетному счету	Отражена сумма таможенных платежей	90-5	44, 76

По окончании каждого месяца бухгалтер сопоставляет сумму дебетовых оборотов по субсчетам 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 с итогом кредитовых оборотов по субсчету 90-1 «Выручка». Выявленный финансовый результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за отчетный месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца по Дебету счета 90-9 и Кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» — в случае прибыли или по Дебету счета 99 и Кредиту счета 90-9 — в случае убытка.

Таким образом, по окончании каждого месяца синтетический счет 90 «Продажи» сальдо на отчетную дату не имеет. Однако все субсчета этого счета имеют дебетовое или кредитовое сальдо, величина которого накапливается начиная с января отчетного года. Такой последовательный порядок отражения операций позволяет систематизировать информацию, отраженную по соответствующим субсчетам, нарастающим итогом с начала года. До конца отчетного года никаких списаний по субсчетам счета 90 «Продажи», как правило, быть не должно.

¹ Выручка принимается к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине поступления денежных средств и иного имущества и (или) величине дебиторской задолженности (без НДС, акцизов, экспортных пошлин) (п. 6 ПБУ 9/99).

Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц: в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг; авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п. (п. 3 ПБУ 9/99).

² К себестоимости проданной продукции (работ, услуг) относятся расходы по обычным видам деятельности, связанные с изготовлением и продажей продукции, приобретением и продажей товаров, с выполнением работ, оказанием услуг. К расходам по обычным видам деятельности относятся также амортизационные отчисления и расходы по содержанию основных средств и других внеоборотных активов.

При определении себестоимости проданной продукции (работ, услуг) следует руководствоваться положениями ПБУ 10/99, а также отраслевыми инструкциями по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг).

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
По окончании каждого месяца сопоставляются итоги дебетовых оборотов субсчетов с итогом кредитового оборота	90-2 90-3 90-4 90-5	90-1
Выявленный результат представляет собой прибыль или убыток от продаж за месяц. Эта сумма записывается заключительным оборотом отчетного месяца:		
– отражена прибыль по обычным видам деятельности	90-9	99
– отражен убыток по обычным видам деятельности	99	90-9

В конце отчетного года, после списания финансового результата за декабрь, внутри счета 90 закрывают все субсчета. При этом остатки по ним переносятся на субсчет 90-9:

Дебет субсчета 90-1, Кредит субсчета 90-9 — списано сальдо субсчета «Выручка»;

Дебет субсчета 90-9, Кредит субсчетов 90-2, 90-3, 90-4, 90-5 — списано сальдо субсчетов счета 90.

В результате произведенных записей по состоянию на 1 января нового отчетного года ни один из субсчетов счета 90 сальдо не имеет.

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 90 «Продажи», закрывают внутренними записями на субсчет 90-9 «Прибыль / убыток от продаж»:		
– на сумму выручки	90-1	90-9
– на сумму себестоимости продаж	90-9	90-2
– на сумму налога на добавленную стоимость	90-9	90-3
– на сумму акцизов	90-9	90-4
– на сумму экспортных пошлин	90-9	90-5
Полученный финансовый результат по обычным видам деятельности списывается со счета 90-9 на счет 99 «Прибыли и убытки»:		
– отражена прибыль от продаж за отчетный год	90-9	99 ¹
– отражен убыток от продаж за отчетный период	99 ¹	90-9

Счет 91 «Прочие доходы и расходы»

Для отражения прочих доходов и расходов (отличных от доходов и расходов по обычным видам деятельности) предназначен счет 91 «Прочие доходы и расходы». На этом счете отражается информация о поступлениях и платежах предприятия, связанных и обусловленных проведением в течение отчетного периода финансовых, производственных и хозяйственных операций, не относящихся к основным видам деятельности.

¹ Субсчет «Финансовые результаты».

Структура и порядок использования этого счета аналогичны счету 90 «Продажи». К счету 91 «Прочие доходы и расходы» открываются субсчета:

91-1 «Прочие доходы» — для учета поступления активов, признаваемых прочими доходами;

91-2 «Прочие расходы» — для учета прочих расходов;

91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» — для выявления сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Отражение операций по прочим доходам и расходам производится следующим образом:

Операционные и внереализационные доходы и расходы		Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Доходы	Поступления, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации, в том числе объектов интеллектуальной собственности (если это не является основным видом деятельности для организации)	76	91-1
	Поступления, связанные с участием в уставных капиталах других организаций (доходы от участия, дивиденды по акциям)	76	91-1
	Прибыль, полученная организацией в результате совместной деятельности (по договору простого товарищества)	76	91-1
	Поступления от продажи основных средств и иных активов, отличных от денежных средств (продукции, товаров, ценных бумаг, дебиторской задолженности)	50, 51, 52, 58, 60, 76	91-1
	Проценты, полученные за предоставление в пользование денежных средств, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке	76, 51, 52 ¹	91-1
	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров, полученные или признанные к получению	51, 76	91-1
	Активы, полученные безвозмездно	98	91-1
	Прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году	60, 62, 76	91-1
	Курсовые разницы (положительные)	52, 62, 76	91-1
	Суммы кредиторской и депонентской задолженности, по которым истек срок исковой давности	60, 76, 62	91-1
	Прочие операционные и внереализационные доходы	51, 76 и др.	91-1
Расходы	Расходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование активов организации	91-2	02
	Расходы, связанные с предоставлением за плату прав, возникающих из патентов на изобретения, промышленные образцы и др.	91-2	05, 20, 23
	Расходы, связанные с продажей, выбытием и прочим списанием основных средств и иных активов	91-2	01, 04, 76
	Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями	91-2	51, 76

¹ Выбор счета зависит от вида долговых обязательств, по которым начислены проценты.

Операционные и внереализационные доходы и расходы		Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
	Проценты, уплачиваемые организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов) ¹	91-2	66, 67
	Отчисления в оценочные резервы	91-2	14, 63, 59
	Штрафы, пени, неустойки за нарушение условий договоров	91-2	76
	Убытки прошлых лет, признанные в отчетном году	91-2	76
	Курсовые разницы (отрицательные)	91-2	52, 62, 71
	Суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскания	91-2	62, 76, 60
	Перечисление средств, связанных с благотворительной деятельностью, расходы на осуществление спортивных мероприятий, отдыха, развлечений	91-2	76

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Организация реализовала на аукционе недвижимое имущество (складское помещение)			
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Списана балансовая стоимость выбывающего объекта (складского помещения)	01-2 ³	01-1 ²
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Списана начисленная амортизация по выбывающему объекту	02	01-2
Акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Списана остаточная стоимость выбывающего объекта ⁴	91-2	01-2
Договор купли-продажи, акт о приеме-передаче здания (сооружения)	Отражена задолженность покупателя складского помещения ⁴	62	91-1
Квитанция об оплате сбора, бухгалтерская справка	Отражены расходы по оплате аукционного сбора ⁴	91-2	76
Счет-фактура	Начислен НДС с суммы дохода от продажи складского помещения	91-2	68 (76)
Бухгалтерская справка-расчет	Отражен финансовый результат от продажи складского помещения	99	91-9

¹ Если организация привлекала займы или кредиты для приобретения имущества (основных средств, материалов, товаров и т. д.), проценты по этим заемным средствам, начисленные до принятия такого имущества к бухгалтерскому учету, включаются в стоимость приобретенного имущества (п. 6 ПБУ 5/01 и п. 8 ПБУ 6/01).

² Субсчет 01-1 «Основные средства в эксплуатации».

³ Субсчет 01-2 «Выбытие основных средств».

⁴ Выручка от продажи основных средств считается прочим доходом организации (п. 7 ПБУ 9/99), а расходы по продаже данного имущества и остаточная стоимость объекта основных средств признаются в качестве прочих расходов организации (п. 11 ПБУ 9/99).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Организация заключила контракт с иностранным покупателем на продажу производственного оборудования			
Контракт, документы, подтверждающие переход права собственности	Признан операционный доход от продажи оборудования ¹	62	91-1
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Списана сумма начисленной амортизации	02	01-2
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Списана остаточная стоимость оборудования	91-2	01-2
Выписка банка по транзитному валютному счету	Получена оплата за оборудование от покупателя	52	62
Бухгалтерская справка-расчет	Произведена переоценка дебиторской задолженности ²	91-2	62
Бухгалтерская справка-расчет	Заключительными записями месяца (без учета иных прочих доходов, расходов)	91-9	99
Организацией с обслуживающим банком заключен договор на инкассацию денежной выручки			
Договор на инкассацию денежной выручки, отчет банка-инкассатора, бухгалтерская справка-расчет	Отражены расходы по оплате услуг по инкассации ³	91-2	60
Счет-фактура	Отражена предъявленная сумма НДС	19	60
Выписка банка по расчетному счету	Списана с расчетного счета плата за услуги по инкассации	60	51
Счет-фактура, выписка банка по расчетному счету	Принята к вычету уплаченная сумма НДС	68	19

¹ В данном случае организация на дату перехода права собственности на оборудование в соответствии с заключенным контрактом признает доход (выручку) в иностранной валюте. Доходы организации в иностранной валюте принимаются к бухгалтерскому учету по курсу ЦБ РФ, действовавшему на дату признания дохода в иностранной валюте (п. 4 и 6 ПБУ 3/20006).

² Если на дату исполнения обязательств по оплате дебиторской задолженности, выраженной в иностранной валюте, курс ЦБ РФ отличается от курса на дату принятия обязательства к бухгалтерскому учету, то возникает курсовая разница, которая отражается в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата исполнения обязательств по оплате (п. 11 и 12 ПБУ 3/2006).

Курсовая разница отражается в бухгалтерском учете организации как внереализационные доходы или внереализационные расходы (п. 13 ПБУ 3/2006). Если курс иностранной валюты снизился с момента последней переоценки, то отрицательная курсовая разница отражается по Дебету счета 91, субсчет 91-2 «Прочие расходы».

³ Расходы, связанные с оплатой услуг, оказываемых кредитными организациями (в том числе услуги по инкассации), являются прочими расходами (п. 11 ПБУ 10/99). Такие расходы принимаются к бухгалтерскому учету в сумме, исчисленной в денежном выражении, равной величине оплаты в денежной и иной форме или величине кредиторской задолженности (п. 14.1 и 6 ПБУ 10/99).

Записи по субсчетам 91-1 «Прочие доходы» и 91-2 «Прочие расходы» производятся накопительно в течение отчетного года. Ежемесячно сопоставленном дебетового оборота по субсчету 91-2 «Прочие расходы» и кредитового оборота по субсчету 91-1 «Прочие доходы» определяется сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц.

Сальдированный результат счета 91 «Прочие доходы и расходы» в виде прибыли или убытка ежемесячно (заключительными оборотами) списывается, как и сальдо счета 90 «Продажи», на итоговый накопительный счет финансовых результатов 99 «Прибыли и убытки».

Таким образом, синтетический счет 91 «Прочие доходы и расходы» сальдо по окончании каждого месяца не имеет, но у субсчетов этого счета остается дебетовый или кредитовый остаток. По окончании отчетного года все субсчета, открытые к счету 91 «Прочие доходы и расходы», закрываются внутренними записями на субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
По окончании года субсчета, открытые к счету 91 (кроме 91-9), закрываются внутренними записями на субсчет 91-9	91-1	91-9
	91-9	91-2
Полученный финансовый результат со счета 91, субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» списывается на счет 99:		
– отражена прибыль по прочей деятельности организации	91-9	99
– отражен убыток по прочей деятельности организации	99	91-9

Счет 99 «Прибыли и убытки»

В условиях рыночных отношений целью любого коммерческого предприятия является получение прибыли, составляющей основу его экономического развития по всем направлениям деятельности. При этом показатель убытка также играет немаловажную роль, так как позволяет увидеть просчеты в организации производства, сбыте продукции и т. д.

Для обобщения информации о формировании конечного финансового результата деятельности организации в отчетном году предназначен синтетический финансово-результатный счет 99 «Прибыли и убытки». Основным назначением счета 99 является определение чистой прибыли (чистого убытка) организации за отчетный период (месяц, квартал, год).

В течение отчетного года на счете 99 «Прибыли и убытки» отражаются:

- прибыль или убыток от обычных видов деятельности — в корреспонденции со счетом 90 «Продажи»;
- сальдо прочих доходов и расходов за отчетный месяц — в корреспонденции со счетом 91 «Прочие доходы и расходы»;
- суммы начисленного условного расхода по налогу на прибыль, постоянных обязательств и платежи по перерасчетам по этому налогу из фактической прибыли, а также суммы причитающихся налоговых санкций — Дебет счета 99 «Прибыли и убытки», Кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Отражение операций по счету 99 «Прибыли и убытки» производится следующим образом:

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Полученный финансовый результат по обычным видам деятельности списывается заключительными оборотами месяца со счета 90 субсчет 90-9 «Прибыль/убыток от продаж» на счет 99:		
– прибыль от обычных видов деятельности	90-9	99
– убыток от обычных видов деятельности	99	90-9
Полученный финансовый результат по прочим расходам списывается заключительными оборотами месяца со счета 91 субсчет 91-9 «Сальдо прочих доходов и расходов» на счет 99:		
– прибыль по прочей деятельности организации	91-9	99
– убыток по прочей деятельности организации	99	91-9

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из:

(+ / –) финансового результата от обычных видов деятельности;

(+ / –) прочих доходов и расходов;

(–) налога на прибыль, штрафных налоговых и приравненных к ним санкций.

В течение года на счете 99 отражаются суммы начисленных к уплате налоговых санкций в корреспонденции с соответствующими субсчетами счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) (п. 1 и 2 ст. 114 НК РФ).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Согласно требованию налогового органа, вынесенному на основании акта выездной налоговой проверки деятельности организации, организация должна уплатить штраф по налогу на прибыль			
Требование налогового органа об уплате налоговой санкции, решение руководителя о добровольной уплате штрафных санкций ¹	Отражены штраф и пени, начисленные налоговым органом по результатам выездной налоговой проверки	99 ²	68 ³
Выписка банка по расчетному счету	Уплачен штраф и пени по налогу на прибыль	68 ³	51

¹ До обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции (абз. 2 п. 1 ст. 104 НК РФ).

² В бухгалтерском учете суммы штрафа (подлежащего уплате в соответствии с п. 1 ст. 122 НК РФ) и пеней по НДС отражаются на счете 99, субсчет, например, «Платежи из прибыли, оставшейся после налогообложения». Суммы штрафов и пеней по налогам не учитываются при определении налоговой базы по налогу на прибыль (п. 2 ст. 270 НК РФ).

³ Субсчет «Расчеты по пеням и штрафам, подлежащим уплате за совершение налогового правонарушения».

Конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения, отражается как сумма чистой прибыли (убытка) отчетного года.

При реформации бухгалтерского баланса величина чистой прибыли (убытка) заключительными записями декабря списывается со счета 99 «Прибыли и убытки»:

Дебет счета 99, Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — выявлена чистая (балансовая) прибыль по итогам отчетного года или Дебет счета 84, Кредит счета 99 — списан непокрытый убыток отчетного года.

Субъекты малого предпринимательства могут не применять ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль». Для организаций, применяющих ПБУ 18/02, сумма налога на прибыль определяется путем корректировки условного расхода (дохода) по налогу, исчисленного исходя из величины прибыли (убытка) до налогообложения.

Для того чтобы отразить результат сопоставления доходов и расходов, признанных таковыми в соответствии с ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99, а также выполнить требование Плана счетов, согласно которому построение аналитического учета по счету 99 «Прибыли и убытки» должно обеспечивать формирование данных, необходимых для составления отчета о прибылях и убытках, целесообразно к счету 99 открыть следующие субсчета: 99-1 «Прибыль (убыток) до налогообложения», 99-2 «Условный расход (доход) по налогу на прибыль», 99-3 «Постоянное налоговое обязательство», 99-9 «Сальдо прибылей и убытков».

Показатель чистой прибыли (убытка) при использовании указанных субсчетов, открытых к счету 99, будет определяться следующим образом:

Содержание операций	Корреспондирующие счета	
	Дебет	Кредит
Формирование конечного финансового результата		
Отражена прибыль от деятельности организации	90-9, 91-9	99-1
Начислен условный расход по налогу на прибыль	99-2	68
Признано постоянное налоговое обязательство	68	99-3
Бухгалтерские записи по закрытию субсчетов, открытых к счету 99		
Субсчет 99-1 «Прибыль (убыток) до налогообложения»	99-1	99-9
Субсчет 99-2 «Условный расход (доход) по налогу на прибыль»	99-9	99-2
Субсчет 99-3 «Постоянное налоговое обязательство»	99-3	99-9
Реформация баланса¹		
Списана прибыль отчетного года	99-9	84

Показатель «Чистая прибыль (убыток) отчетного периода», представляющий собой остаток на конец отчетного периода по счету 99, является заключительным показателем в форме отчета о прибылях и убытках:

¹ Списание прибыли (убытка), полученной предприятием за прошедший финансовый год. Записи по реформации баланса датируются 31 декабря, после того как в бухгалтерском учете будет отражена последняя хозяйственная операция.

Чистая прибыль (убыток)	=	Прибыль (убыток) до налого- обложения	+	Отложенные налоговые активы	-	Отложенные налоговые обязательства	-	Текущий налог на прибыль.
отчетного периода								

15.3. Учет использования прибыли

Итоговым финансовым результатом деятельности организации за отчетный период является выявленная за отчетный период на основании учета всех хозяйственных операций организации и оценки статей бухгалтерского баланса чистая прибыль (убыток).

В бухгалтерском балансе финансовый результат отчетного периода отражается как нераспределенная прибыль (непокрытый убыток), т. е. конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период, за минусом причитающихся за счет прибыли установленных в соответствии с законодательством РФ налогов и иных аналогичных обязательных платежей, включая санкции за несоблюдение правил налогообложения (п. 83 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации).

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

Чистая прибыль отчетного года определяется на счете 99 «Прибыли и убытки» и при реформации баланса заключительной записью отчетного года переносится в кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»: Дебет счета 99, Кредит счета 84 — отражена чистая прибыль отчетного года к распределению (заключительной записью декабря) (схема 15.3.1).

Нераспределенная прибыль может быть использована:

- на выплату дивидендов акционерам (участникам) организации: Дебет счета 84, субсчет «Прибыль отчетного года к распределению», Кредит счета 75 субсчет «Расчеты по выплате доходов» — отражена задолженность перед акционерами по выплате дивидендов;
- на создание и пополнение резервного капитала: Дебет счета 84, субсчет «Прибыль отчетного года к распределению», Кредит счета 82 — отражены отчисления в резервный капитал общества;
- на погашение убытков: Дебет счета 84, субсчет «Прибыль отчетного года к распределению», Кредит счета 84, субсчет «Непокрытый убыток» — чистая прибыль направлена на погашение убытков прошлых лет;
- и другие цели по решению собственников.

Дивиденд (от лат. *dividendus* — подлежащий разделу) — часть чистой прибыли акционерного общества, распределяемая акционерами в соответствии с имеющимися у них акциями. Дивидендом в соответствии с п. 1 ст. 43 НК РФ признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Источником выплаты дивидендов является прибыль общества после налогообложения (чистая прибыль). Чистая прибыль общества определяется по данным

Счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»

Дебет		Кредит	
70	Отражено начисление дивидендов учредителям-сотрудникам	99	Списана сумма чистой прибыли отчетного года (заключительными оборотами декабря)
Кредит		Дебет	
75-2	Отражено начисление дивидендов учредителям, не работающим в организации		
Кредит			
82	Отражены отчисления в резервный капитал		
Кредит			

Схема 15.3.1. Счет 84 (прибыль)

Федерального закона от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон № 14-ФЗ).

Решение о распределении прибыли принимают собственники организации. Распределение прибылей и убытков акционерного общества, согласно подп. 11 п. 1 ст. 48 Закона № 208-ФЗ, находится в исключительной компетенции общего собрания акционеров. При этом годовое общее собрание акционеров проводится в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через шесть месяцев после окончания финансового года (п. 1 ст. 47 Закона № 208-ФЗ).

Для обществ с ограниченной ответственностью принятие решения о распределении чистой прибыли между участниками общества также относится к исключительной компетенции общего собрания (подп. 7 п. 2 ст. 33 Закона № 14-ФЗ). Годовые результаты деятельности общества подводятся в сроки, устанавливаемые уставом общества, но не ранее чем через два месяца и не позднее чем через четыре месяца после окончания финансового года (ст. 34 Закона № 14-ФЗ).

После проведения общего собрания общества и в соответствии с принятым решением о выплате дивидендов, которое оформляется протоколом или выпиской из протокола общего собрания учредителей (участников), бухгалтером составляется расчет по распределению чистой прибыли.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Общим собранием учредителей (участников) ООО по результатам финансового года принято решение о выплате дивидендов ¹			
Учредитель (участник) — юридическое лицо			
Протокол общего собрания учредителей ООО о распределении прибыли	Отражена задолженность перед участником по выплате ему дивидендов	84	75-2

¹ Условия и порядок распределения прибыли между учредителями (участниками) общества устанавливаются учредительным договором общества (п. 1 ст. 12 Закона № 14-ФЗ).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Удержан налог на прибыль с дивидендов ¹	75-2	68
Выписка банка по расчетному счету	Погашена задолженность перед участником — юридическим лицом	75-2	51
Учредитель (участник) — физическое лицо			
Протокол общего собрания учредителей ООО о распределении прибыли	Начислены дивиденды учредителю — работнику организации	84	70
Налоговая карточка	Удержана сумма НДФЛ с дивидендов, причитающихся учредителю — работнику организации	70	68
Расходный кассовый ордер	Сумма дивидендов за минусом удержанного налога выплачена учредителю — работнику организации	70	50

В акционерных обществах, как правило, утверждается Положение о дивидендах (дивидендная политика) — это установленный общим собранием акционеров по представлению совета директоров порядок принятия решения об объявлении (выплате) дивидендов. Дивидендная политика разрабатывается в соответствии с Законом об акционерных обществах, содержит положения, не противоречащие Закону, конкретизирующие обязательства общества по выплате (объявлению) дивидендов. В дивидендной политике могут содержаться положения:

- о промежуточных и годовых дивидендах; можно, например, указать, что дивиденды выплачиваются дважды, т. е. за полугодие и в целом за год;
- об установлении зависимости решения о выплате дивидендов от суммы чистой прибыли, полученной в данном году;
- о доле чистой прибыли, направляемой на выплату дивидендов; можно, например, установить, что на выплату дивидендов направляется 15 или 20% чистой прибыли;
- о регулярности выплаты дивидендов; можно установить, что дивиденды выплачиваются ежегодно, если чистая прибыль общества по итогам финансового года составляет не менее 15% балансовой стоимости активов. Этот показатель, естественно, должен быть обоснован расчетами с учетом соотношения между величиной уставного капитала и балансовой стоимостью активов общества;
- о сроке выплаты объявленных годовых и промежуточных дивидендов; если такой срок не установлен, то срок выплаты годовых дивидендов не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о выплате годовых дивидендов;
- о возможности выплаты дивидендов не только деньгами, но и продукцией акционерного общества или его акциями;

¹ Организация — источник выплаты дивидендов признается налоговым агентом, на которого возложена обязанность по удержанию и уплате в бюджет налога на прибыль с дивидендов, причитающихся учредителям — юридическим лицам.

- о гарантиях владельцам привилегированных акций; можно, например, указать, что ставка дивидендов по привилегированным акциям не может быть ниже, чем по обыкновенным.

Решение о выплате (объявлении) дивидендов, в том числе о размере дивиденда и форме его выплаты, принимается общим собранием акционеров по акциям каждой категории (типа), в том числе по привилегированным, в соответствии с рекомендациями совета директоров (наблюдательного совета) общества. При отсутствии решения об объявлении дивидендов общество не вправе выплачивать, а акционеры требовать их выплаты (п. 15 постановления Пленума ВАС РФ от 18.11.2003 № 19).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Общим собранием акционеров АО по результатам финансового года принято решение о выплате дивидендов по размещенным акциям ¹			
Акционер — юридическое лицо			
Выписка из протокола общего собрания акционеров АО	Отражена задолженность перед акционером в сумме причитающихся ему дивидендов	84	75-2
Бухгалтерская справка-расчет	Удержан налог с доходов в виде дивидендов	75-2	68
Выписка банка по расчетному счету	Погашена задолженность перед акционером — юридическим лицом	75-2	51
Акционеры — физические лица			
Выписка из протокола общего собрания акционеров АО	Отражена задолженность перед акционерами — работниками организации в сумме причитающихся им дивидендов	84	70
	Отражена задолженность перед акционерами, не являющимися работниками организации, в сумме причитающихся им дивидендов	84	75-2
Налоговая карточка	Удержан НДФЛ при выплате дивидендов акционерам — работникам организации	70	68
Налоговая карточка	Удержан НДФЛ при выплате дивидендов акционерам, не являющимся работниками организации	75-2	68
Расходный кассовый ордер	Дивиденды выплачены акционерам — работникам организации	70	50
Расходный кассовый ордер	Дивиденды выплачены акционерам, не являющимся работниками организации	75-2	50

Распределение прибыли требует тщательного и обоснованного подхода. Так, получая из года в год прибыль и капитализируя ее, учредители способствуют ро-

¹ Срок и порядок выплаты дивидендов определяются уставом общества или решением общего собрания акционеров о выплате дивидендов. В случае если уставом общества срок выплаты дивидендов не определен, срок их выплаты не должен превышать 60 дней со дня принятия решения о выплате дивидендов (п. 4 ст. 42 Закона № 208-ФЗ).

сту собственного капитала организации, создавая приемлемый источник финансирования дальнейшей деятельности предприятия без дополнительных затрат на выплату процентов по привлеченным кредитам или на выпуск ценных бумаг и выплату доходов по ним. Вместе с тем решение акционеров (участников) об изъятии части собственного капитала путем начисления дивидендов, в том числе и за счет нераспределенной прибыли прошлых лет, может отражать общую стратегию компании. Такое решение экономически целесообразно, например: при сокращении объемов деятельности; при изменении структуры баланса и соотношения заемного и собственного капитала без изменения объемов деятельности; при добровольной ликвидации компании.

Нераспределенная прибыль характеризует чистую прибыль, накопленную за время существования организации, оставшуюся в ее распоряжении (после выплаты дивидендов, создания резервного фонда и т. д.). Оставшаяся на счете 84 нераспределенная прибыль отчетного года добавляется к нераспределенной прибыли прошлых лет: Дебет счета 84, субсчет «Прибыль отчетного года к распределению», Кредит счета, 84 субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет» — учтено в составе нераспределенной прибыли прошлых лет. Эта часть прибыли уже не расходуется, и в дальнейшем записи по Дебету счета 84 не производятся.

Оставшаяся часть нераспределенной прибыли представляет собой источник средств финансирования капитальных вложений производственного и непроизводственного назначения. Например: акционеры на ежегодном собрании приняли решение направить прибыль прошлых лет на приобретение здания: Дебет счета 84, субсчет «Источник финансирования капвложений», Кредит счета 84, субсчет «Прибыль, использованная на приобретение основных средств» — чистая прибыль направлена на покупку здания.

В аналитическом учете средства нераспределенной прибыли, использованные в качестве финансового обеспечения производственного развития организации и иных аналогичных мероприятий по приобретению (созданию) нового имущества и еще не использованные, могут разделяться.

Чистый убыток отчетного года определяется на счете 99 «Прибыли и убытки» и при реформации баланса заключительной записью отчетного года переносится в дебет счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»: Дебет счета 84, субсчет «Непокрытый убыток», Кредит счета 99 — отражен непокрытый убыток отчетного года (заключительной записью декабря).

Общим собранием акционеров принимается решение, за счет каких средств будет погашен полученный убыток. При этом организация не обязана погашать непокрытый убыток, однако наличие убытка ухудшает структуру баланса, что может повлиять на решения, принимаемые пользователями отчетности (например, банками при предоставлении кредита). Кроме того, до погашения убытков прошлых лет нельзя выплачивать дивиденды за счет прибыли текущего года.

Если убыток погашен за счет средств нераспределенной прибыли прошлых лет, то составляется запись: Дебет счета 84, субсчет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток) прошлых лет», Кредит счета 84, субсчет «Непокрытый убыток» — нераспределенная прибыль прошлых лет направлена на погашение убытка (схема 15.3.2).

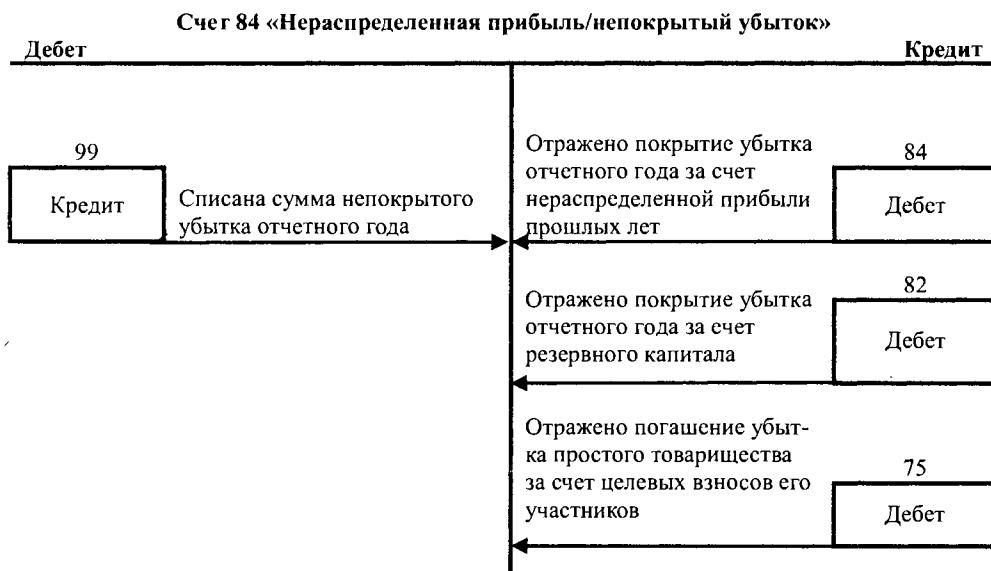


Схема 15.3.2. Счет 84 (убыток)

В том случае, когда за предыдущие годы на счете 84 не было накоплено необходимой суммы прибыли для погашения полученного убытка, на его покрытие по решению учредителей могут быть направлены другие источники: резервный и уставный капитал, а также средства учредителей:

Дебет счета 82 «Резервный капитал», Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на покрытие убытка направлены средства резервного капитала;

Дебет счета 75 (70), Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на покрытие убытка направлены целевые взносы акционеров (участников) организации.

Убыток также может быть списан с баланса, если общее собрание примет решение уменьшить уставный капитал до величины чистых активов общества: Дебет счета 80 «Уставный капитал», Кредит счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» — на покрытие убытка направлены средства уставного капитала (запись осуществляется после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации).

При расчете чистых активов следует руководствоваться Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утв. совместным приказом Минфина РФ № 10н и ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29.01.2003.

Уменьшать уставный капитал до размеров чистых активов обязаны:

- акционерные общества (п. 4 ст. 35 Закона № 208-ФЗ);
- общества с ограниченной ответственностью (п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ).

Если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не

превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке (п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Уменьшение уставного капитала ООО в связи с доведением его до размера чистых активов			
Бухгалтерская справка, зарегистрированные изменения в учредительных документах	Отражено уменьшение уставного капитала общества до величины его чистых активов ¹	80	84

Вопросы для самопроверки

1. Какие данные бухгалтерского учета формируют финансовый результат деятельности предприятия? 2. Дайте характеристику доходов и расходов организации, принятую в бухгалтерском учете. 3. На какие виды подразделяются доходы и расходы в зависимости от характера, условий получения и направлений деятельности организации? 4. Какие счета применяют для выявления конечного финансового результата деятельности предприятия? 5. На каком счете отражаются доходы и расходы от обычных видов деятельности? Какие субсчета могут быть открыты к счету 90 «Продажи»? 6. Какие доходы и расходы относятся к прочим? 7. Какой счет предназначен для формирования конечного финансового результата? Из каких показателей формируется конечный финансовый результат? 8. Что подразумевают под реформацией баланса? Какой показатель является итоговым финансовым результатом деятельности организации? 9. Какой счет предназначен для отражения нераспределенной прибыли (непокрытого убытка)? Какими записями по счетам отражается чистая прибыль отчетного года? На какие цели может быть использована нераспределенная прибыль? 10. Кто принимает решение о распределении прибыли организации?

¹ Если стоимость чистых активов общества окажется меньше минимального размера уставного капитала, установленного Законом № 14-ФЗ на дату государственной регистрации общества, общество подлежит ликвидации (абз. 2 п. 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ).

Глава 16. УЧЕТ КАПИТАЛА

Капитал предприятия — это финансовые ресурсы, авансированные в производство с целью получения прибыли и характеризующие общую стоимость средств в денежной, материальной и нематериальной формах, инвестированных в формирование его активов.

Капитал является главной экономической базой создания и развития коммерческого предприятия, которая представляет собой вложения собственников, а также прибыль, накопленную за все время своей деятельности. При определении финансового положения предприятия величина капитала рассчитывается как разница между активами и обязательствами.

Под общим понятием капитала подразумеваются различные его виды. Так, по принадлежности капитала различают собственный и заемный капитал. Собственный капитал характеризует общую стоимость средств предприятия, принадлежащих ему на праве собственности.

Эквивалентом собственного капитала предприятия выступают его чистые активы. *Чистые активы* — расчетная величина, определяемая путем вычитания из суммы активов суммы ее обязательств:

$$\boxed{\text{Чистые активы}} = \boxed{\text{Активы}} - \boxed{\text{Заемный капитал}}$$

Источником формирования собственных средств предприятия являются уставный, добавочный, резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы. Собственный капитал начинает образовываться в момент создания предприятия (юридического лица), когда учредителями формируется его уставный капитал.

16.1. Уставный капитал

В различных формах предприятий для характеристики капитала, вносимого учредителями или участниками при регистрации юридического лица, применяются различные термины: для акционерных обществ (АО) и обществ с ограниченной ответственностью (ООО) — это уставный капитал; для товариществ — складочный капитал; для унитарных предприятий — уставный фонд.

С экономической точки зрения уставный капитал — это минимальная сумма материальных и денежных ресурсов, необходимая для успешного начала предпринимательской деятельности, предусмотренной уставом (производство продукции, выполнение работ, оказание услуг или торговая деятельность). С юридической точки зрения уставный капитал — это стоимостная оценка имущества предприятия, в пределах которой оно отвечает по обязательствам кредиторов. С точки зре-

ния бухгалтерского учета это стоимостная оценка акций (для акционерных обществ) или иных форм вкладов учредителей организации.

Порядок формирования уставного (складочного) капитала регулируется законодательством и учредительными документами (схема 16.1.1).

Формирование уставного (складочного) капитала

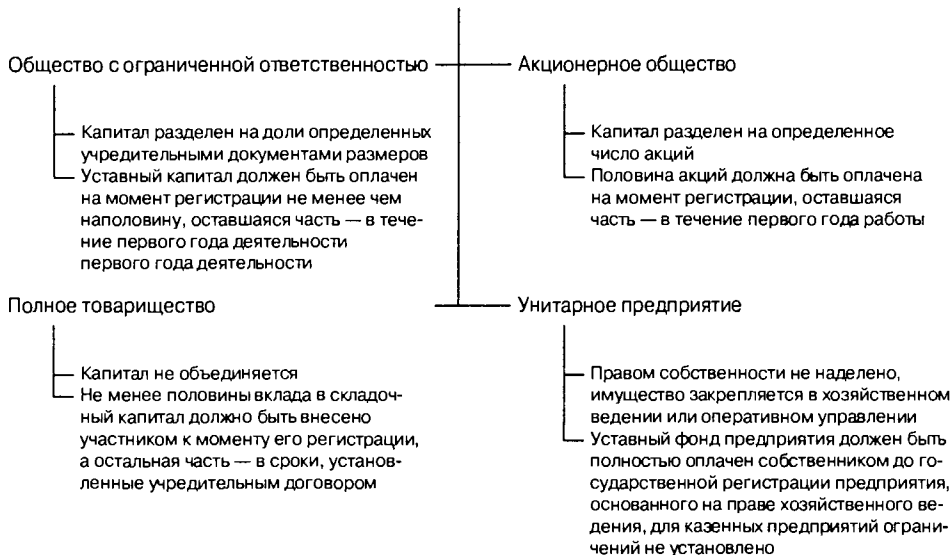


Схема 16.1.1. Формирование уставного капитала

Уставный капитал общества не может быть меньше стоимости его чистых активов. Это правило касается как акционерных обществ, так и обществ с ограниченной ответственностью.

Датой формирования уставного капитала организации и образования задолженности его собственникам по вкладам в него является дата приобретения статуса юридического лица. Согласно п. 2 ст. 51 ГК РФ, юридическое лицо считается созданным с момента его государственной регистрации.

Первой хозяйственной операцией, с которой начинается бухгалтерский учет предприятия, является отражение суммы заявленного в учредительных документах уставного капитала и возникшей в связи с этим задолженности учредителей по взносам в него.

Учет уставного капитала ведут на счете 80 «Уставный капитал». По экономическому содержанию это счет источников собственных хозяйственных средств, по структуре и назначению — основной, пассивный, фондовый.

По счету 80 производятся записи:

- при формировании уставного капитала;
- при увеличении и уменьшении капитала (после внесения соответствующих изменений в учредительные документы организации).

По кредиту счета отражают остаток средств на счете и их поступление, по дебету — выбытие, списание средств.

Сальдо по счету 80 «Уставный капитал» может быть только кредитовым и должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации (схема 16.1.2).

Счет 80 «Уставный капитал»

Дебет	Кредит
75-1 Кредит	Сумма, соответствующая размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации Сальдо начальное Увеличен уставный капитал за счет дополнительных взносов участников 75-1 Дебет Сумма, соответствующая размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации Сальдо конечное
Отражена задолженность перед участниками по выплате сумм, на которые произошло уменьшение уставного капитала	

Схема 16.1.2. Счет 80

Уставный капитал ООО

Одной из наиболее распространенных организационно-правовых форм юридических лиц является общество с ограниченной ответственностью. Порядок формирования уставного капитала для обществ с ограниченной ответственностью определен Федеральным законом от 08.02.1998 № 14-ФЗ «Об обществах с ограниченной ответственностью» (далее — Закон № 14-ФЗ).

Обществом с ограниченной ответственностью признается учрежденное одним или несколькими лицами общество, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Участники общества с ограниченной ответственностью не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости внесенных ими вкладов (ст. 87 ГК РФ).

Уставный капитал ООО составляется из стоимости вкладов его участников и определяет минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов. Размер уставного капитала общества должен быть не менее 100-кратной величины минимального размера оплаты труда, установленного федеральным законом на дату представления документов для государственной регистрации общества (ст. 14 Закона № 14-ФЗ).

Учет расчетов с участниками ООО по денежным и имущественным вкладам в уставный капитал ведется с применением счета 75 «Расчеты с учредителями». Планом счетов предусмотрен субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (скла-

дочный) капитал», на котором учитывается внесение учредителями долей в уставный капитал.

После государственной регистрации ООО его уставный капитал в сумме, зафиксированной в уставе, отражается в учете записью: Дебет счета 75, субсчет 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», Кредит 80 «Уставный капитал» — отражена задолженность учредителей по вкладам в уставный капитал.

Пунктом 3 ст. 20 Закона № 14-ФЗ определено, что если по окончании второго и каждого последующего финансового года стоимость чистых активов общества окажется меньше его уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала до размера, не превышающего стоимости его чистых активов, и зарегистрировать такое уменьшение в установленном порядке.

При этом если стоимость чистых активов общества окажется меньше минимального размера уставного капитала, установленного указанным Федеральным законом на дату государственной регистрации общества, общество подлежит ликвидации.

Для определения стоимости чистых активов ООО можно воспользоваться Порядком оценки стоимости чистых активов акционерных обществ, утв. совместным приказом Минфина РФ № 10н и ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29.01.2003.

В случаях увеличения и уменьшения капитала записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Учредительные документы	Организацией зарегистрирован (учрежден) уставный капитал на сумму вкладов участников (собственников). Запись производится на всю величину уставного капитала, объявленную в учредительных документах	75	80
Увеличение уставного капитала			
Решение общего собрания участников ООО, свидетельство о регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражено увеличение уставного капитала за счет дополнительных взносов учредителей	75-1	80
	Отражено увеличение уставного капитала за счет прибыли организации	84	80
	Отражено увеличение уставного капитала за счет привлечения дивидендов учредителей (рефинансирование)	75-2	80
Уменьшение уставного капитала			
Решение общего собрания участников ООО, свидетельство о регистрации изменений, внесенных в учредительные документы, бухгалтерская справка	Отражено уменьшение уставного капитала общества до величины его чистых активов	80	84

Аналитический и синтетический учет по счету 80 в ООО ведется на основании учредительных документов, изменений и дополнений к ним.

Уставный капитал АО

Порядок формирования уставного капитала акционерных обществ установлен Федеральным законом «Об акционерных обществах» от 26.12.1995 № 208-ФЗ (далее — Закон № 208-ФЗ).

Пункт 1 ст. 99 ГК РФ и п. 1 ст. 25 Закона № 208-ФЗ закрепляют обеспечительную функцию уставного капитала, определяя его как минимальный размер имущества общества, гарантирующего интересы его кредиторов.

Акционерное общество формирует уставный капитал путем первичной эмиссии акций, т. е. продажи акций их первым владельцам (инвесторам). Размещение акций при учреждении акционерного общества осуществляется на основании решения об учреждении акционерного общества и в случае его учреждения двумя и более лицами в соответствии с договором о его создании (п. 3.1.2 постановления ФКЦБ РФ от 18.06.2003 № 03-30/пс).

Уставный капитал акционерного общества состоит из определенного количества акций разного вида с установленным номиналом и, таким образом, представляет, с одной стороны, собственные средства общества как юридического лица, а с другой — сумму вкладов акционеров.

Участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций (ст. 96 ГК РФ). Акции представляют собой имущественные ценные бумаги, которые удостоверяют права их владельцев на часть чистой прибыли акционерного общества в виде дивидендов, участие в управлении и на долю в имуществе акционерного общества в случае его ликвидации. Акции делятся на две категории:

- *обыкновенные (простые)*, дающие право голоса на общем собрании акционеров и право на получение части чистой прибыли общества в виде дивидендов после выплаты дивидендов по привилегированным акциям;
- *привилегированные*, не дающие права голоса на общем собрании акционеров (кроме случаев, определенных уставом общества), приносят фиксированные дивиденды, дают преимущественные права на распределение имущества при ликвидации акционерного общества. Доля привилегированных акций в общем объеме уставного капитала акционерного общества не должна превышать 25%.

Размер уставного капитала, количество и номинальная стоимость акций, соотношение простых и привилегированных акций, права, предоставляемые этими акциями, определяются общим собранием акционеров, указываются в уставе общества и регистрируются в соответствующих органах.

Акционерные общества бывают двух типов: открытые и закрытые.

Открытое акционерное общество может свободно размещать свои акции среди неограниченного круга лиц. Открытое акционерное общество обязано ежегодно публиковать для всеобщего сведения годовой отчет, бухгалтерский баланс, счет прибылей и убытков. Акционеры вправе свободно отчуждать принадлежащие им акции без согласия других акционеров.

Акции *закрытого акционерного общества* могут распределяться только среди учредителей или иного заранее определенного круга лиц. Число участников закрытого акционерного общества не должно превышать 50 человек. Акционеры закрытого акционерного общества имеют право преимущественного приобретения акций, продаваемых другими акционерами общества, пропорционально количеству акций, принадлежащих каждому из них, если уставом общества не предусмотрен иной порядок.

В соответствии со ст. 26 Закона № 208-ФЗ минимальный уставный капитал должен составлять:

- для ОАО — не менее 1000-кратной суммы минимального размера оплаты труда (МРОТ), установленного законодательством на дату регистрации общества;
- для ЗАО — не менее 100-кратной суммы МРОТ, установленного законодательством на дату регистрации общества.

Состояние и движение уставного капитала организации учитывается на счете 80 «Уставный капитал». Сальдо по счету 80 должно соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. Записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся при формировании уставного капитала, а также в случаях увеличения и уменьшения капитала только после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Аналитический учет по счету 80 должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить формирование информации по учредителям организации, стадиям формирования капитала и видам акций. Для этого к счету 80 целесообразно открывать субсчета: 80-1 «Объявленный капитал» — в сумме, указанной в уставе и других учредительных документах; 80-2 «Подписной капитал» — на стоимость акций, по которым проведена подписка; 80-3 «Оплаченный капитал» — на стоимость реализованных акций.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
На дату государственной регистрации АО			
Свидетельство о государственной регистрации	Отражен уставный капитал АО в сумме номинальной стоимости предназначенных к размещению акций	75-1	80-1
На дату утверждения отчета об итогах выпуска акций			
Отчет об итогах выпуска акций, выписка из реестра акционеров	Отражена стоимость акций, на которые подписались акционеры	80-1	80-2
На дату внесения денежных средств за акции			
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Отражена оплата 50% стоимости размещенных акций	50, 51	75-1
Акт приема-передачи имущества в качестве вклада в уставный капитал	Отражено поступление основных средств, нематериальных активов, материалов, товаров, ценных бумаг в счет оплаты акций	08, 10, 41, 58	75-1

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала	80-2	80-3
На дату окончательной оплаты размещенных акций			
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Отражена оплата акционерами оставшейся части размещенных акций	50, 51	75-1
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Стоимость оплаченных акций отражена в составе оплаченного капитала	80-2	80-3

Аналитический учет по учредителям акционерного общества может быть организован в форме реестра, который составляется по мере проведения подписки на акции и содержит информацию о количестве и категориях (типах) подписанных учредителями акций, а также о фактической оплате каждым учредителем стоимости подписанных акций.

Общество обязано обеспечить ведение и хранение реестра акционеров АО в соответствии с правовыми актами Российской Федерации с момента государственной регистрации общества. Держателем реестра акционеров общества может быть само общество или профессиональный участник рынка ценных бумаг, осуществляющий деятельность по ведению реестра владельцев именных ценных бумаг (регистратор). В обществе с числом акционеров более 50 держателем реестра акционеров общества должен быть регистратор (ст. 44 Закона № 208-ФЗ).

Решение об увеличении или уменьшении уставного капитала общества принимается общим собранием акционеров.

Увеличение уставного капитала. Уставный капитал общества может быть увеличен в результате:

- увеличения номинальной стоимости акций;
- размещения дополнительных акций (ст. 28 Закона № 208-ФЗ).

Увеличение уставного капитала общества путем увеличения номинальной стоимости акций осуществляется только за счет имущества общества. Увеличение уставного капитала общества путем размещения дополнительных акций может осуществляться за счет имущества общества.

Сумма, на которую увеличивается уставный капитал общества за счет имущества общества (добавочного капитала, нераспределенной прибыли и др.), не должна превышать разницу между стоимостью чистых активов общества и суммой уставного капитала и резервного фонда общества, т. е. должно соблюдаться следующее правило:

$$ЧА \geq УК + РК,$$

где *ЧА* — стоимость чистых активов общества; *УК* — уставный капитал; *РК* — резервный капитал.

Чистые активы АО рассчитываются в соответствии с Порядком оценки чистых активов акционерных обществ, утв. совместным приказом Минфина РФ № 10н и ФКЦБ РФ № 03-6/пз от 29.01.2003.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Увеличение уставного капитала акционерного общества:			
За счет дополнительной эмиссии акций			
Решение общего собрания АО, изменения в учредительных документах	Отражено увеличение уставного капитала за счет средств акционеров	75-1	80-1 ¹
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Внесены средства акционерами	50, 51	75-1
За счет дополнительной эмиссии акций и их продажи по цене, превышающей номинал			
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Отражено увеличение уставного капитала акционерного общества	75-1	80-1
Бухгалтерская справка	Отражено превышение продажной стоимости акций над их номиналом (на сумму разницы между ценой размещения акций и их номинальной стоимостью)	75-1	83-1 ²
Приходный кассовый ордер, выписка банка по расчетному счету	Акционерами оплачены дополнительно размещенные акции АО (на сумму фактически полученных денежных средств за акции)	51, 50	75-1
За счет сумм добавочного капитала			
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Увеличен уставный капитал за счет средств проведенной переоценки объектов основных средств	83-2	80-1
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Увеличен уставный капитал за счет средств полученного эмиссионного дохода	83-1	80-1
За счет нераспределенной прибыли			
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Отражено увеличение уставного капитала за счет нераспределенной прибыли	84	80-1

¹ Субсчет 80-1 «Объявленный капитал».² Субсчет 83-1 «Эмиссионный доход».

Одновременно производят записи: Дебет субсчета 80-1, Кредит субсчета 80-2 — отражено увеличение размещенного капитала; Дебет субсчета 80-2, Кредит субсчета 80-3 — на сумму разницы между новой стоимостью акций и их номинальной стоимостью до конвертации.

Уменьшение уставного капитала. Уставный капитал общества может быть уменьшен:

- путем уменьшения номинальной стоимости акций;
- путем приобретения части акций в целях сокращения их общего количества (ст. 29 Закона № 208-ФЗ).

Не допускается уменьшение уставного капитала в том случае, когда в результате этого его размер станет ниже минимального уровня уставного капитала, определяемого в соответствии с законом на дату регистрации соответствующих изменений (а в случаях, когда общество обязано уменьшить свой уставный капитал, — на дату государственной регистрации общества).

В течение 30 дней с даты принятия решения об уменьшении уставного капитала общество обязано уведомить кредиторов и опубликовать в издании, предназначенном для публикации данных о государственной регистрации, сообщение о принятом решении. Кредиторы вправе в течение 30 дней с момента получения уведомления или с даты опубликования сообщения письменно потребовать досрочного прекращения или исполнения обязательств и возмещения убытков.

В случае уменьшения размера уставного капитала записи по счету 80 «Уставный капитал» производятся только после внесения соответствующих изменений в устав АО.

Уменьшение уставного капитала путем уменьшения номинальной стоимости акций отражают записью: Дебет счета 80 «Уставный капитал», Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2.

Механизм уменьшения уставного капитала путем приобретения обществом размещенных акций и их погашения регулируется нормами ст. 72 Закона № 208-ФЗ.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Решение общего собрания акционеров об уменьшении уставного капитала акционерного общества путем выкупа и погашения акций; выписка из реестра акционеров	Отражена стоимость выкупленных у акционеров акций	81	75-1, 76
Расходный кассовый ордер; выписка банка по расчетному счету	Произведена оплата выкупленных у акционеров акций акционерного общества	75-1, 76	50, 51
Зарегистрированные изменения в уставе акционерного общества; выписка из реестра акционеров	Уменьшен уставный капитал акционерного общества путем погашения выкупленных у акционеров акций	80-4 ¹	81

¹ Субсчет 80-4 «Изъятый капитал».

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена разница между ценой выкупа и номинальной стоимостью погашенных акций:		
	– отражен доход (превышение номинальной стоимости акций над их учетной стоимостью)	81	91-1
	– отражен убыток (превышение фактической стоимости акций над их номинальной стоимостью)	91-2	81

Для правильного учета уставного капитала необходима информация о его структуре по видам (типам) размещенных акций с учетом реквизитов каждого выпуска (государственного регистрационного номера, номинальной стоимости, количества акций и общей суммы выпуска по номинальной стоимости), их владельцев, состоянии расчетов за акции, наличии свободных акций, в том числе выкупленных акционерным обществом.

Основанием для ведения аналитического и синтетического учета по счету 80 являются учредительные документы, изменения и дополнения к ним, отчеты о выпусках акций. Аналитический учет акций, принадлежащих акционерам, целесообразно вести на специальных лицевых счетах. Сводные данные по всем лицевым счетам акционеров в части стоимости принадлежащих им акций, причитающихся и выплаченных дивидендов являются основанием для отражения данных о размере уставного капитала и расчетах с акционерами по дивидендам в синтетическом бухгалтерском учете и отчетности.

Вклады товарищей

По договору простого товарищества (договору о совместной деятельности) двое или несколько лиц (товарищей) обязуются соединить свои вклады и совместно действовать без образования юридического лица для извлечения прибыли или достижения иной не противоречащей закону цели. Вкладом товарища признается все то, что он вносит в общее дело, в том числе деньги, иное имущество, профессиональные и иные знания, навыки и умения, а также деловая репутация и деловые связи (п. 1 ст. 1042 ГК РФ).

Вклады товарищей предполагаются равными по стоимости, если иное не следует из договора простого товарищества или фактических обстоятельств. Денежная оценка вклада товарища производится по соглашению между товарищами (п. 2 ст. 1042 ГК РФ).

Правила и порядок отражения в бухгалтерском учете операций, связанных с участием в совместной деятельности, установлены Положением по бухгалтерскому учету «Информация об участии в совместной деятельности» ПБУ 20/03, утв. приказом Минфина РФ от 24.11.2003 № 105н.

Товарищ, ведущий общие дела, отражает в учете вклады других товарищей обособленно (на отдельном балансе) в оценке, предусмотренной договором (п. 18 ПБУ 20/03).

Имущество, внесенное товарищами в совместную деятельность в счет их вкладов, приходится по Дебету счетов учета имущества (01, 04, 10, 41, 43, 51, 58...) и Кредиту счета 80 субсчет «Вклады по договору простого товарищества» в оценке, предусмотренной договором.

Первичный документ	Содержание операции	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
В качестве вклада в простое товарищество передано основное средство			
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражено поступление объекта основных средств в качестве вклада в простое товарищество	01	80
Ежемесячно в течение срока действия договора простого товарищества			
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по объекту основных средств	20	02
В месяце истечения срока действия договора простого товарищества			
Ликвидационный баланс, бухгалтерская справка-расчет	Отражена задолженность перед участником простого товарищества по выплате доли	80	75-2
Бухгалтерская справка-расчет	Списана сумма амортизации, начисленная по выбывающему объекту	02	01
Акт о приеме-передаче объекта основных средств	Отражен возврат имущества в погашение задолженности перед участником	75-2	01

При прекращении договора простого товарищества вследствие истечения срока действия договора простого товарищества раздел имущества, находившегося в общей собственности товарищей, и возникших у них общих прав требования осуществляется в порядке, установленном ст. 252 ГК РФ.

При этом причитающееся каждому товарищу по итогам раздела имущество учитывается как погашение его доли (вклада) в совместную деятельность. Расчеты с участниками простого товарищества при разделе имущества отражаются в обособленном учете по совместной деятельности с использованием счета 75 «Расчеты с учредителями», субсчет 75-2 «Расчеты по выплате доходов».

16.2. Резервный капитал

Резервный капитал учитывается в составе собственного капитала организации, в него входит резервный фонд и иные аналогичные фонды, которые создаются путем распределения части полученной прибыли.

Формировать резервный фонд обязаны только акционерные общества (п. 1 ст. 35 Закона № 208-ФЗ). Другие организации имеют право создавать резервный фонд, если это предусмотрено учредительными документами, но не обязаны это делать. Такое право предоставлено, например, обществам с ограниченной ответственностью (ст. 30 Закона № 14-ФЗ).

Резервный фонд служит гарантией покрытия долгов перед кредиторами, и поэтому его образование является обязательным для АО. Созданный в соответствии с законодательством резервный фонд используется исключительно на цели, указанные в законе или уставе: для покрытия непроизводительных потерь и убыт-

ков, а также для погашения облигаций АО и выкупа его акций при отсутствии или недостаточности прибыли отчетного года для этих целей.

В резервный фонд акционерного общества необходимо делать обязательные ежегодные отчисления (не менее 5% чистой прибыли) до достижения фондом размера, предусмотренного уставом АО. При этом резервный фонд не может быть менее 5% от уставного капитала общества. Резервный фонд отражается в балансе организации.

Формирование и использование резервного фонда отражается на счете 82 «Резервный капитал». Средства резервного фонда могут использоваться только для следующих целей (этот перечень является исчерпывающим, он не может быть расширен уставом общества):

- покрытие убытков АО (размер полученных обществом в определенном отчетном или налоговом периоде убытков уменьшается на сумму средств резервного фонда, только после чего убытки общества могут быть погашены за счет доходов, — это направлено на недопущение занижения обществом размера чистой прибыли, которая рассматривается как источник выплаты дивидендов);
- погашение облигаций общества (п. 3 ст. 33 Закона № 208-ФЗ);
- выкуп акций общества (ст. 75 Закона № 208-ФЗ) в случае отсутствия других средств, например чистых активов.

Для направления средств резервного фонда на реализацию одной из названных целей необходимо решение совета директоров — это установлено в подп. 12 п. 1 ст. 65 Закона № 208-ФЗ.

Если размер резервного фонда уменьшается (в результате использования средств фонда), он должен пополняться посредством последующих отчислений:

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Формирование и использование резервного капитала акционерного общества .			
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена заключительными записями декабря сумма полученной чистой прибыли отчетного года	99	84
Устав АО, бухгалтерская справка-расчет	Отражено направление чистой прибыли на формирование резервного капитала (размер резервного фонда установлен согласно учредительным документам, но не менее 5% уставного капитала)	84	82
Решение совета директоров, бухгалтерская справка	Направление средств резервного капитала на покрытие убытка отчетного года	82	84
Решение совета директоров, бухгалтерская справка	Направление средств резервного капитала на погашение облигаций АО	82	66, 67

Общество с ограниченной ответственностью может создавать резервный фонд и иные фонды в порядке и размерах, предусмотренных уставом общества (ст. 30 Закона № 14-ФЗ). Распределение прибылей и убытков общества находится в исключительной компетенции общего собрания участников общества (подп. 3 п. 3

ст. 91 ГК РФ). То есть если участники ООО решили создать резервный фонд, то ни по порядку его формирования, ни по размерам ограничений нет.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Формирование и использование резервного капитала общества с ограниченной ответственностью			
Устав ООО, решение общего собрания участников общества, бухгалтерская справка	Отражено направление части чистой прибыли на формирование резервного капитала	84	82
Решение по итогам отчетного года			
Бухгалтерская справка-расчет	Отражено списание убытка, выявленного по итогам	84	99
Решение общего собрания участников общества, бухгалтерская справка	Направление средств резервного капитала на покрытие убытка отчетного года ¹	82	84

16.3. Добавочный капитал

Добавочный капитал — это источник собственных средств предприятия, образованный за счет: сумм дооценки основных средств организации (в соответствии с установленным порядком); эмиссионного дохода акционерного общества (превышение рыночной стоимости размещенных обществом акций над их номинальной стоимостью); курсовой разницы, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации.

Величина добавочного капитала свидетельствует о дополнительно полученном в стоимостном выражении имуществе (части имущества), которым общество владеет по праву собственности.

Для обобщения информации о добавочном капитале организации предназначен счет 83 «Добавочный капитал».

Прирост стоимости имущества

В соответствии с п. 15 ПБУ 6/01 «Учет основных средств» коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на начало отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости.

При принятии решения о переоценке по таким основным средствам следует учитывать, что в последующем они переоцениваются регулярно, чтобы стоимость основных средств, по которой они отражаются в бухгалтерском учете и отчетности, существенно не отличалась от текущей (восстановительной) стоимости. Поэтому, прежде чем принять решение о проведении переоценки, необходимо проверить целесообразность этой процедуры. Проводить переоценку имеет смысл, если текущая стоимость основных средств однородной группы существенно (на 5 и бо-

¹ В данном случае общее собрание участников общества приняло решение полностью покрыть полученный убыток года за счет средств резервного фонда, что в бухгалтерском учете отражается записью по дебету счета 82 «Резервный капитал» и кредиту счета 84 заключительными записями декабря.

лее процентов) отличается от их стоимости по данным бухгалтерского учета (п. 44 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н).

Переоценка объекта основных средств производится путем пересчета его первоначальной стоимости или текущей (восстановительной) стоимости, если данный объект переоценивался ранее, и суммы амортизации, начисленной за все время использования объекта.

Сумма дооценки объекта основных средств в результате переоценки зачисляется в добавочный капитал организации.

Сумма уценки объекта основных средств относится в уменьшение добавочного капитала организации, образованного за счет сумм дооценки этого объекта, проведенной в предыдущие отчетные периоды. Превышение суммы уценки объекта над суммой дооценки его, зачисленной в добавочный капитал организации в результате переоценки, проведенной в предыдущие отчетные периоды, относится на счет учета нераспределенной прибыли (непокрытый убыток).

При выбытии объекта основных средств сумма его дооценки переносится с добавочного капитала организации в нераспределенную прибыль организации.

Результаты переоценки основных средств отражаются на счетах бухгалтерского учета в порядке, предусмотренном п. 48 Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерские записи, связанные с отражением дооценки основного средства по состоянию на 01.01.2006			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена дооценка первоначальной стоимости основного средства	01	83
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена дооценка начисленной амортизации по объекту основных средств	83	02
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по объекту основных средств (ежемесячные бухгалтерские записи с января 2005 г.)	20 (44 и др.)	02
Бухгалтерские записи, связанные с отражением уценки основного средства по состоянию на 01.01.2007			
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, произведенная в пределах предыдущей дооценки	83	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации по объекту основных средств, произведенная в пределах предыдущей дооценки	02	83

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации по объекту основных средств, произведенная в пределах предыдущей дооценки	02	83
Документы, подтверждающие рыночную стоимость, ведомость по переоценке, инвентарная карточка учета объекта основных средств	Отражена уценка восстановительной стоимости основного средства, превышающая сумму его предыдущей дооценки ¹	84	01
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена уценка начисленной амортизации, превышающая сумму ее предыдущей дооценки ¹	02	84
Бухгалтерская справка-расчет	Начислена амортизация по объекту основных средств (ежемесячные бухгалтерские записи с января 2007 г.)	20 (44 и др.)	02

Результаты переоценки не включаются в данные бухгалтерской отчетности предыдущего отчетного года, а принимаются при формировании данных бухгалтерского баланса на начало отчетного года.

Эмиссионный доход

Эмиссионный доход — это сумма разницы между номинальной стоимостью и ценой продажи ценной бумаги. Эмиссионный доход образуется при эмиссии дополнительных акций в результате их размещения по рыночной стоимости, которая обычно выше номинальной.

Согласно п. 68 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), учитывается как добавочный капитал. При этом в учете делается запись: Дебет счета 75, Кредит счета 83, субсчет «Эмиссионный доход» — списана разница между продажной и номинальной ценой акций (отражен эмиссионный доход).

Основным документом, регламентирующим порядок принятия решения, на основании которого акционерное общество вправе размещать дополнительные ценные бумаги общества, является Закон об акционерных обществах № 208-ФЗ. Уставный капитал общества может быть увеличен путем увеличения номинальной стоимости акций или размещения дополнительных акций (п. 1 ст. 28 Закона № 208-ФЗ). При этом следует учитывать, что дополнительные акции могут быть

¹ Если сумма уценки не превышает сумму ранее проведенной дооценки объекта, то результат переоценки влияет только на размер добавочного капитала. Соответственно, если сумма уменьшения амортизации в результате уценки объекта не превышает сумму ранее отраженного уменьшения добавочного капитала в связи с увеличением амортизации в результате дооценки, то результат переоценки объектов влияет только на размер добавочного капитала.

размещены обществом только в пределах количества объявленных акций, установленных уставом (п. 3 ст. 28 Закона № 208-ФЗ).

Процедура эмиссии акций акционерного общества регулируется Федеральным законом от 22.04.1996 № 39-ФЗ «О рынке ценных бумаг».

Согласно п. 1 ст. 36 Закона № 208-ФЗ, оплата дополнительных акций, размещаемых путем подписки, осуществляется по цене, определенной советом директоров, исходя из их рыночной стоимости, но не ниже номинальной.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
АО приняло решение об увеличении уставного капитала путем дополнительной эмиссии акций ¹			
Выписка банка по расчетному счету	Отражены средства, полученные от акционеров в счет оплаты дополнительных акций до увеличения уставного капитала	51	76
Новая редакция устава, прошедшая регистрацию	Увеличение уставного капитала зафиксировано в учредительных документах	75	80
Бухгалтерская справка	Зачтена задолженность акционеров по оплате размещенных акций	76	75
Бухгалтерская справка	Отражено превышение фактической стоимости размещения акций над их номинальной стоимостью	75	83

Курсовая разница

Курсовая разница, связанная с формированием уставного (складочного) капитала организации, подлежит отнесению на ее добавочный капитал. При внесении в уставный капитал валютных ценностей их оценка производится с учетом требований ПБУ 3/2006 «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте».

Под курсовой разницей, связанной с формированием уставного (складочного) капитала организации, признается разность между рублевой оценкой задолженности учредителя (участника) по вкладу в уставный (складочный) капитал организации, 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 (п. 14 ПБУ 3/2006).

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
При формировании уставного капитала вновь создаваемого ООО иностранный учредитель вносит валютные средства			
Учредительные документы	Отражена задолженность иностранного участника по вкладу в уставный капитал ООО (на дату государственной регистрации ООО)	75-1	80

¹ После государственной регистрации решения о выпуске акций (Порядок регистрации выпуска ценных бумаг определен в приказе ФСФР РФ от 16.03.2005 № 05-4/пз-н «Об утверждении стандартов эмиссии ценных бумаг и регистрации проспектов ценных бумаг») АО приступает к их размещению.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Выписка банка по транзитному валютному счету	Поступили денежные средства от иностранного учредителя в качестве вклада в уставный капитал ООО	52	75-1 ¹
Бухгалтерская справка-расчет	Отражена курсовая разница, связанная с формированием уставного капитала: – отрицательная курсовая разница – положительная курсовая разница	83 75-1	75-1 83

Суммы добавочного капитала, учтенные на счете 83 «Добавочный капитал», обычно не списываются, за исключением установленных случаев: при погашении сумм уценки основных средств за счет сумм их дооценки, ранее учтенных на счете 83; при направлении сумм добавочного капитала на увеличение уставного капитала; при распределении добавочного капитала между учредителями.

При выбытии объекта основных средств, стоимость которого в результате переоценки была увеличена, сумма его дооценки, числящаяся на счете 83 «Добавочный капитал», включается в состав нераспределенной прибыли и отражается в учете: дебет счета 83, кредит счета 84 — сумма дооценки выбывшего объекта основных средств включена в состав нераспределенной прибыли.

Первичный документ	Содержание операций	Корреспондирующие счета	
		Дебет	Кредит
Отражено увеличение уставного капитала АО за счет средств добавочного капитала			
Решение об увеличении уставного капитала АО, изменения в учредительных документах	Отражено увеличение УК за счет средств от переоценки основных фондов	83 ²	80
	Отражено увеличение УК за счет эмиссионного дохода	83 ³	80

Вопросы для самопроверки

1. Какие источники формируют собственный капитал предприятия? 2. Как исчисляется показатель чистых активов предприятия? 3. Когда формируется уставный капитал хозяйственного общества? 4. Какие хозяйственные операции отражают на счете 80 «Уставный капитал»? Какой показатель отражает сальдо счета 80 «Уставный капитал»? 5. Как формируется уставный капитал акционерного общества? 6. Какие бывают типы акционерных обществ? В чем их отличие? 7. Какого размера может быть минимальный уставный капитал акционерного общества? В каком случае может быть увеличен уставный капитал акционерного общества? 8. Какие общества обязаны формировать резервный фонд и с какой целью? 9. Какого размера должен быть резервный фонд? Для каких целей может использоваться резервный фонд? 10. За счет каких средств образуется добавочный капитал?

¹ Пересчет уставного (складочного) капитала после принятия взносов в связи с изменением курса иностранных валют по отношению к рублю не производится (п. 10 ПБУ 3/2006).

² Субсчет «Прирост стоимости имущества по переоценке».

³ Субсчет «Эмиссионный доход».

Раздел III. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

Глава 17. БУХГАЛТЕРСКАЯ ОТЧЕТНОСТЬ

17.1. Требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности

В соответствии с Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» ПБУ 4/99, утв. приказом Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н, бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление о финансовом положении организации, финансовых результатах ее деятельности и изменениях в ее финансовом положении.

В основу оценки статей бухгалтерской отчетности должны быть положены требования, предусмотренные Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации и ПБУ 1/98 «Учетная политика организации»: достоверность; нейтральность; целостность; последовательность; сопоставимость и др.

Требование *достоверности* означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Достоверной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации. При этом следует учитывать, что нормативные правовые акты по бухгалтерскому учету и отчетности применяются в части, не противоречащей изданным позднее нормативным правовым актам (Письмо Минфина РФ от 12.01.2006 № 07-05-06/02).

Требование *нейтральности* означает, что при формировании отчетной бухгалтерской информации должно быть исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп заинтересованных пользователей бухгалтерской отчетности в ущерб другим. Содержание отчетности не может целиком и полностью подчиняться интересам какого-то одного пользователя. Бухгалтерская информация должна быть объективной по содержанию и независимой от интересов пользователей по форме. Информация не является нейтральной, если посредством отбора или формы представления она влияет на решения и оценки заинтересованных пользователей с целью достижения predetermined результатов или последствий.

Требование *целостности* связано с необходимостью включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных организацией как юридическим лицом в целом (ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы).

Требование *последовательности* закрепляет в практике составления бухгалтерской отчетности постоянство содержания и форм бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного периода к другому.

Изменение принятых содержания и формы бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним допускается в исключительных случаях (например, при изменении вида деятельности), при этом существенное изменение должно быть раскрыто в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших такое изменение.

В соответствии с требованием *сопоставимости* в бухгалтерской отчетности должны приводиться данные по каждому конкретному показателю минимум за два года — за предыдущий и за отчетный. В ПБУ 4/99 предусмотрено, что если данные за период, предшествующий отчетному, по ряду причин несопоставимы с данными за отчетный период, то данные предшествующего периода подлежат корректировке по установленным правилам. Каждая существенная корректировка должна быть раскрыта в пояснениях к бухгалтерскому балансу и отчету о прибылях и убытках вместе с указанием причин, вызвавших эту корректировку.

17.2. Правила составления бухгалтерской отчетности

Согласно Указаниям о порядке составления и представления бухгалтерской отчетности, утв. приказом Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н (далее — Приказ № 67н), при формировании бухгалтерской отчетности должны быть исполнены требования нормативно-правовых актов по бухгалтерскому учету по раскрытию информации в бухгалтерской отчетности. К информации, которая должна быть отражена в бухгалтерской отчетности, относятся сведения об изменениях учетной политики, оказавших или способных оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты деятельности организации. В бухгалтерской отчетности должна быть раскрыта информация об операциях в иностранной валюте; о материально-производственных запасах; об основных средствах; о доходах и расходах организации; о последствиях событий после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности, а также другая информация об активах, капитале, резервах, обязательствах организации. Раскрывать необходимую информацию организация может путем включения соответствующих показателей, таблиц, расшифровок непосредственно в формы бухгалтерской отчетности или в пояснительную записку.

Кроме того, организация должна раскрывать принятые способы бухгалтерского учета, существенно влияющие на оценку и принятие решений заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности. Существенными признаются способы ведения бухгалтерского учета, без знания о применении которых заинтересованными пользователями бухгалтерской отчетности невозможна достоверная оценка финансового положения, движения денежных средств или финансовых результатов деятельности организации (п. 11 ПБУ 1/98). Решение организацией вопроса, является ли данный показатель существенным, зависит от оценки показателя, его характера, конкретных обстоятельств возникновения. Организация может принять решение, когда существенной признается сумма, отношение которой к общему итогу соответствующих данных за отчетный год составляет не менее 5% (п. 1 Приказа № 67н).

Показатели, которые, согласно нормативным документам по бухгалтерскому учету при исчислении промежуточных, итоговых и прочих данных, должны вы-

читаться из соответствующих показателей, в бухгалтерской отчетности показываются в круглых скобках (например, непокрытый убыток, себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), убыток от продаж, проценты к уплате, выбытие основных средств и пр.) (п. 12 Приказа № 67н).

В Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации зафиксирован ряд правил, соблюдение которых необходимо при составлении бухгалтерской отчетности. Во-первых, не допускается зачет между статьями активов и пассивов, статьями прибылей и убытков, кроме случаев, когда такой зачет предусмотрен соответствующими положениями по бухгалтерскому учету. Так, нельзя производить зачет сумм дебиторской и кредиторской задолженности, учтенной на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», сумм штрафных санкций, подлежащих уплате и получению. Во-вторых, бухгалтерский баланс включает числовые показатели в нетто-оценке, т. е. за минусом регулирующих величин. Так, основные средства, нематериальные активы и доходные вложения в материальные ценности показываются по остаточной стоимости (первоначальная (восстановительная) стоимость за минусом сумм начисленных соответствующих амортизационных отчислений). Дебиторская задолженность показывается за минусом сумм начисленных резервов по сомнительным долгам. В-третьих, статьи бухгалтерской отчетности должны подтверждаться результатами инвентаризации имущества и финансовых обязательств, иными словами, учетные данные корректируются в соответствии с выявленными суммами излишков и недостат ценностей, проверенными расчетами. Это одно из важнейших условий соблюдения требования достоверности.

До формирования показателей годовой бухгалтерской отчетности предприятия проводят комплекс мероприятий, включающих в себя:

- проведение инвентаризации;
- проверку на соответствие действующему законодательству положений учетной политики и подготовку необходимых изменений на следующий год;
- выборочную проверку правильности оформления хозяйственных операций (в том числе первичными учетными документами) и отражения их в бухгалтерском учете;
- проведение реформации баланса.

В соответствии с п. 27 Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации проведение инвентаризации перед составлением годовой бухгалтерской отчетности является обязательным. При этом инвентаризация может не проводиться по имуществу, 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 организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков.

При реформации баланса прибыль (убыток), полученная организацией за прошедший год и сформированная на счете 99 «Прибыли и убытки», зачисляется на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Эта запись проводится заключительным оборотом декабря отчетного года таким образом, чтобы

по состоянию на 1 января года, следующего за отчетным, счет 99 «Прибыли и убытки» не имел никакого сальдо.

Оформление бухгалтерской отчетности. Бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках, приложений к ним и пояснительной записки, а также аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту (п. 5 ПБУ 4/99).

Образцы форм бухгалтерской отчетности приведены в приложении к приказу Минфина РФ от 22.07.2003 № 67н. На основе предложенных образцов организации самостоятельно разрабатывают формы отчетности, обеспечивающие представление в отчетности объективной и полезной информации о финансовом положении организации и финансовых результатах ее деятельности. Разработанные формы должны быть составлены с учетом положений ст. 6 Приказа № 67, в которой указаны обязательные реквизиты форм. Все строки отчетности должны быть пронумерованы (п. 8 Приказа № 67н) в соответствии с кодировкой строк, которая приведена в совместном приказе Госкомстата РФ и Минфина РФ от 14.11.2003 № 475/102н.

Если организация принимает решение о представлении бухгалтерской отчетности по формам, приведенным в Приказе № 67н, необходимо строки и графы, по которым у организации отсутствуют данные (по соответствующим активам, обязательствам, доходам, расходам, хозяйственным операциям) исключить из указанных форм.

Данные представляемой бухгалтерской отчетности приводятся в тысячах рублей без десятичных знаков. Организация, имеющая существенные обороты продаж, обязательств и т. п., может приводить данные в миллионах рублей без десятичных знаков. В формах бухгалтерской отчетности не должно быть никаких подчисток и поправок.

В соответствии с п. 2 ст. 15 Закона о бухгалтерском учете организации обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Днем представления организацией бухгалтерской отчетности считается дата отправки почтового отправления с описью вложения, или дата ее отправки по телекоммуникационным каналам связи, либо дата фактической передачи по принадлежности.

Представляемая годовая бухгалтерская отчетность должна быть утверждена в порядке, установленном учредительными документами организации.

17.3. Порядок формирования показателей бухгалтерской отчетности

Бухгалтерский баланс

Центральным документом, характеризующим финансовое положение организации в бухгалтерском учете, является баланс. Элементами отражаемой в бухгалтерском балансе информации являются активы, обязательства и капитал.

Данные по соответствующим строкам баланса отражаются исходя из оборотов и остатков по аналитическим счетам главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года.

В графе «На начало отчетного года» показываются данные на начало года (вступительный баланс), которые должны соответствовать данным графы «На конец отчетного периода» предыдущего года (заключительный баланс). В графе «На конец отчетного периода» показываются данные о стоимости активов, капитала, о резервах и обязательствах на конец отчетного периода (месяц, квартал, год).

Рассмотрим порядок формирования показателей бухгалтерского баланса.

Раздел I. Внеоборотные активы

По строке «*Нематериальные активы*» (код 110) показывается наличие нематериальных активов. В соответствии с правилом нетто-оценки статей активов и пассивов в бухгалтерском балансе нематериальные активы показывают по остаточной стоимости (за исключением объектов нематериальных активов, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). При отнесении объектов к нематериальным активам следует руководствоваться ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов».

Показатель строки формируется как разница между дебетовым сальдо счета 04 и кредитовым сальдо счета 05 (либо сальдо счета 04, если амортизация по нематериальным активам отражается также на счете 04).

По строке «*Основные средства*» (код 120) приводят показатели по основным средствам, как действующим, так и находящимся на реконструкции, модернизации, восстановлении, консервации или в запасе, по остаточной стоимости (за исключением объектов основных средств, по которым в соответствии с установленным порядком амортизация не начисляется). При начислении амортизационных отчислений следует руководствоваться ПБУ 6/01 «Учет основных средств», а также Методическими указаниями по бухгалтерскому учету основных средств, утв. приказом Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н.

Показатель строки формируется как разница между дебетовым остатком счета 01 и кредитовым остатком счета 02.

По строке «*Незавершенное строительство*» (код 130) показывают затраты на строительно-монтажные работы (осуществляемые как хозяйственным, так и подрядным способами), приобретение зданий, оборудования, транспортных средств, инструмента, инвентаря, иных материальных объектов длительного пользования, прочие капитальные работы и затраты (проектно-изыскательские, геолого-разведочные и буровые работы, затраты по отводу земельных участков и переселению в связи со строительством, на подготовку кадров для вновь строящихся организаций и др.).

По этой строке отражают стоимость объектов капитального строительства, находящихся во временной эксплуатации до ввода их в постоянную эксплуатацию, а также стоимость объектов недвижимого имущества, на которые отсутствуют документы, подтверждающие государственную регистрацию объектов недвижимости в установленных законодательством случаях. Незавершенные капитальные вложения отражаются в бухгалтерском балансе по фактическим затратам для застройщика (инвестора).

При заполнении строки «Незавершенное строительство» следует руководствоваться Положением по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций, утв. приказом Минфина РФ от 30.12.1993 № 160, и ПБУ 2/94 «Учет договоров (контрак-

тов) на капитальное строительство, утв. приказом Минфина РФ от 20.12.1994 № 167.

Показатель строки формируется на основании остатков по счетам 07 и 08.

По строке «*Доходные вложения в материальные ценности*» (код 135) организации, осуществляющие доходные вложения в материальные ценности, предоставляемые за плату во временное владение и пользование (включая по договору финансовой аренды, по договору проката) с целью получения дохода, отражают остаточную стоимость указанного имущества.

При заполнении указанной строки необходимо руководствоваться приказом Минфина РФ от 17.02.1997 № 15 «Об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга».

Показатель строки формируется как сальдо счета 03 за минусом сальдо субсчета «Амортизация по имуществу, предоставляемому другим организациям во временное пользование» счета 02.

По строке «*Долгосрочные финансовые вложения*» (код 140) данные должны быть представлены в бухгалтерском балансе с подразделением на долгосрочные и краткосрочные. Финансовые вложения представляют как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты. Остальные финансовые вложения представляются как долгосрочные и отражаются по этой статье.

Правила формирования в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности информации о финансовых вложениях организации устанавливает ПБУ 19/02 «Учет финансовых вложений».

Показатель строки формируется как сальдо счета 58 (с учетом подразделения на долгосрочные и краткосрочные финансовые вложения) за минусом сальдо счета 59 в части суммы резервов по долгосрочным финансовым вложениям плюс остаток по субсчету «Депозитные счета» счета 55, если депозитные вклады открыты на срок более одного года и по ним начисляют проценты.

По строке «*Отложенные налоговые активы*» (код 145) организации — плательщики налога на прибыль отражают сумму отложенного налога на прибыль в данном отчетном периоде, которая не уменьшает налог на прибыль отчетного периода, но подлежит уплате в бюджет в будущем (в следующем за отчетным периоде или в последующие отчетные периоды).

Взаимосвязь показателя по прибыли (убытку), исчисленного в соответствии с нормативными правовыми актами по бухгалтерскому учету, и налоговой базы по налогу на прибыль, рассчитанной согласно законодательству о налогах и сборах, устанавливает ПБУ 18/02 «Учет расчетов по налогу на прибыль».

Показатель строки отражают как сальдо счета 09.

По строке «*Прочие внеоборотные активы*» (код 150) отражают показатели, не указанные в предыдущих строках раздела I «Внеоборотные активы».

По строке «*Итого по разделу I*» (код 190) отражают общую сумму внеоборотных активов организации (сумма строк: 110 + 120 + 130 + 135 + 140 + 145 + 150).

Раздел II. Оборотные активы

В этом разделе по соответствующим строкам статьи «*Запасы*» (код 210) показывают остатки материально-производственных запасов, предназначенных для использо-

вания при производстве продукции, выполнении работ, оказании услуг, управленческих нужд организации (сырье, материалы и другие аналогичные ценности), для продажи или перепродажи (готовая продукция, товары), а также других материальных ценностей (животные на выращивании и откорме). По указанной статье подлежат отражению затраты организации, числящиеся в незавершенном производстве, и расходы будущих периодов.

Материально-производственные запасы отражают в бухгалтерском балансе в оценке, предусмотренной ПБУ 5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Показатель статьи формируется как сумма стр. 211–217, открытых к статье «Запасы»:

Сырье, материалы и другие аналогичные ценности (стр. 211)	Остаток по счету 10 +/- (дебетовое / кредитовое) сальдо счета 16
Животные на выращивании и откорме (стр. 212)	Сальдо счета 11
Затраты в незавершенном производстве (стр. 213)	Сумма остатков по счетам 20, 21, 23, 29, 44 и 46
Готовая продукция и товары для перепродажи (стр. 214)	Сальдо по счетам 41 и 43. Из результата вычесть сальдо счетов 14 и 42
Товары отгруженные (стр. 215)	Сальдо счета 45
Расходы будущих периодов (стр. 216)	Сальдо счета 97

По строке «*Расходы будущих периодов*» (код 216) отражают сумму расходов, признанных в бухгалтерском учете в соответствии с установленным порядком, но не имеющих отношения к формированию затрат на производство продукции (работ, услуг) отчетного периода. К таким расходам, в частности, относятся расходы, связанные с подготовительными к производству работами в сезонных отраслях, освоением новых производств, цехов и агрегатов, расходы по неравномерно производимому ремонту основных средств (по организациям, не образующим в установленном порядке резерв на ремонт основных средств), расходы на рекламу, подготовку кадров и т. п.

По строке «*Прочие запасы и затраты*» (код 217) показывают стоимость материально-производственных ценностей и признанных организацией расходов, не нашедших отражения в предыдущих строках статьи «Запасы». В случае когда организация не признает учтенные коммерческие расходы в себестоимости проданных товаров (услуг) полностью в отчетном периоде в качестве расходов по обычным видам деятельности, не списанные в установленном порядке расходы на упаковку и транспортировку, учтенные в составе коммерческих расходов, относящиеся к остатку неотгруженной (непроданной) продукции, отражаются по вышеуказанной строке.

По строке «*Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям*» (код 220) отражают сумму налога на добавленную стоимость по полученным от поставщиков, но не оплаченным товарам (работам, услугам), подлежащую отнесению в установленном порядке в следующих отчетных периодах в уменьшение сумм налога для перечисления в бюджет или на соответствующие источники ее покрытия.

Показатель строки формируется как сальдо счета 19.

Данные по строкам *«Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)» (код 230)* и *«Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)» (код 240)* показываются раздельно.

В составе дебиторской задолженности показывают долги: покупателей за поставленные им товары, оказанные услуги, выполненные работы; поставщиков за перечисленные им авансы; подотчетных лиц за выданные им деньги; работников по полученным от предприятия займам.

При долгосрочной задолженности платежи ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты (стр. 230). При краткосрочной — в течение 12 месяцев после отчетной даты (стр. 240).

В бухгалтерском учете дебиторская задолженность отражается по дебету счетов: 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — при выдаче организацией аванса в счет поставки товара; 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» — при поставке товаров, работ, услуг в счет последующей оплаты; 68 «Расчеты по налогам и сборам» — при переплате в бюджет налогов, сборов; 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» — при переплате по ЕСН; 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — при удержании с работника в пользу организации определенных сумм; 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — при задолженности подотчетных лиц по выданным денежным средствам; 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» — при возникновении задолженности работников по предоставленным займам, возмещению материального ущерба и т. п.; 75 «Расчеты с учредителями» — при возникновении задолженности учредителей по вкладам в уставный, складочный капитал; 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — в случае наличия задолженностей по возмещению ущерба по страховому случаю; расчетов по претензиям в пользу организации; расчетов по причитающимся дивидендам.

В зависимости от срочности погашения по стр. 231 и 241 *«в том числе покупатели и заказчики»* отдельно отражают задолженность покупателей и заказчиков.

В балансе дебиторскую задолженность показывают за минусом резерва по сомнительным долгам (счет 63 «Резерв по сомнительным долгам»). Организация в процессе проведения инвентаризации дебиторской задолженности выявляет долги недобросовестных покупателей или поставщиков. Если задолженность не погашена в срок, указанный в договоре, и не обеспечена залогом или другими гарантиями, то такая задолженность называется сомнительной. Организация самостоятельно принимает решение о создании резерва по сомнительным долгам.

Дебиторская задолженность, представляемая в бухгалтерском балансе как долгосрочная и предполагаемая к погашению в отчетном году, может быть представлена на начало этого отчетного года как краткосрочная — в этом случае ее надо показать по стр. 240, а не 230. Факт представления дебиторской задолженности, учтенной ранее как долгосрочная, в качестве краткосрочной необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

При заполнении стр. 230 и 240 следует помнить, что сальдо расчетов с поставщиками, покупателями и другими лицами показывается в балансе развернуто: дебетовое сальдо показывается в активе баланса, кредитовое — в пассиве.

По строке «*Краткосрочные финансовые вложения*» (код 250) отражают фактические затраты организации в инвестиции в ценные бумаги других организаций, государственные ценные бумаги и т. п., осуществленные на срок менее года.

Показатель строки формируется как остаток (в части вложений на срок менее 12 месяцев) по счету 58 минус остаток по счету 59 плюс остаток по счету 55 (субсчет «Депозитные счета»), если по депозитам начисляют проценты.

По строке «*Денежные средства*» (код 260) показывают остаток денежных средств в кассе, на расчетных и валютных счетах в кредитных организациях.

Показатель строки формируется как сумма остатков по счетам 50, 51, 52, 55 (субсчета «Аккредитивы» и «Чековые книжки», «Депозитные счета», если по депозитным вкладам не начисляют проценты), 57.

По строке «*Прочие оборотные активы*» (код 270) показывают суммы, не нашедшие отражения по другим статьям раздела II «Оборотные активы» бухгалтерского баланса.

По строке «*Итого по разделу II*» (код 290) отражают общую сумму стр.: 210 + + 220 + 230 + 240 + 250 + 260 + 270.

Строка «*Баланс*» (код 300) отражает сумму стр. 190 «Итого по разделу I» и 290 «Итого по разделу II».

Раздел III. Капитал и резервы

В этом разделе бухгалтерского баланса в строке «*Уставный капитал*» (код 410) показывают сумму уставного капитала, которая должна соответствовать размеру уставного капитала, зафиксированному в учредительных документах организации. В случае наличия задолженности учредителей ее следует отразить по стр. 240.

По данной статье, согласно ГК РФ, организации в зависимости от организационно-правовой формы показывают зафиксированную в учредительных документах величину: уставного капитала (общество с ограниченной ответственностью, открытое и закрытое акционерные общества); складочного капитала (полное товарищество, товарищество на вере или коммандитное товарищество); уставного фонда (государственное и муниципальное унитарные предприятия).

Законом предусмотрена возможность увеличения уставного капитала обществ с ограниченной ответственностью (ООО) и акционерных обществ (АО). В ООО это может быть сделано путем внесения учредителями дополнительных взносов, а в АО — путем увеличения номинальной стоимости акций или выпуска дополнительных акций. Увеличение и уменьшение уставного (складочного) капитала, произведенные в соответствии с установленным порядком, отражаются в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности после внесения соответствующих изменений в учредительные документы.

Показатель строки формируется как сальдо счета 80.

Строка «*Собственные акции, выкупленные у акционеров*» (код 411) в форме баланса показана в скобках (указанная величина должна вычитаться). Это указывает на то, что уставный капитал должен быть уменьшен на сумму акций, выкупленных у акционеров. Строку 411 заполняют акционерные общества и общества с ограниченной ответственностью, выкупившие собственные акции (доли) по решению акционеров (участников) общества.

Показатель строки формируется как сальдо счета 81.

В составе строки «*Добавочный капитал*» (код 420) показывают: эмиссионный доход акционерного общества — суммы, полученные сверх номинальной стоимости размещенных акций обществом (за минусом издержек по их продаже); суммы дооценки внеоборотных активов; часть нераспределенной прибыли, оставшейся в распоряжении организации, в размере, направленном на капитальные вложения.

Показатель строки формируется как сальдо счета 83.

В строке «*Резервный капитал*» (код 430) отражают сумму остатков резервов, образованных в соответствии с законодательством РФ и в соответствии с учредительными документами (при этом такие резервы отражаются раздельно).

В акционерных обществах образуется резервный фонд, формируемый путем обязательных ежегодных отчислений до достижения им размера, принятого уставом общества. Размер ежегодных отчислений, предусмотренных уставом, не может быть менее 5% от чистой прибыли. Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества и выкупа акций общества в случае отсутствия иных средств. Резервный фонд не может быть использован для иных целей.

Показатель статьи формируется как остаток по счету 82, состоящему из сальдо субсчета «*Резервы, образованные в соответствии с законодательством РФ*» (код 431) и субсчета «*Резервы, образованные в соответствии с учредительными документами*» (код 432).

Показатель строки «*Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)*» (код 470) формируется как сальдо счетов 84 и 99.

По этой строке отражают прибыль не только отчетного года, но и прибыль прошлых лет. Сумму прибыли отчетного года заключительными оборотами декабря списывают с дебета счета 99 в кредит счета 84. При этом сальдо счета 99 надо взять после того, как соблюдены требования ПБУ 18/02, т. е. начислен налог на бухгалтерскую прибыль (убыток), постоянные налоговые активы и постоянные налоговые обязательства.

Сумму убытка прошлых лет и отчетного года (Дебет счета 84) отражают в круглых скобках.

Строка «*Итого по разделу III*» (код 490). В случае получения прибыли в этой строке отражается сумма строк: $410 + 420 + 430 + 470$. В случае получения убытка: $410 + 420 + 430 - 470$.

Раздел IV. Долгосрочные обязательства

По строке «*Займы и кредиты*» (код 510) показывают непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами более чем через 12 месяцев после отчетной даты.

В случае если числящиеся в бухгалтерском учете суммы кредитов и займов подлежат погашению в соответствии с договором в течение 12 месяцев после отчетной даты, то непогашенные на конец отчетного периода суммы отражаются по соответствующим статьям в разделе «*Краткосрочные обязательства*». При этом исчисление указанного срока осуществляется начиная с 1-го числа календарного месяца, следующего за месяцем, в котором эти обязательства были приняты к бухгалтерскому учету, с учетом условий договоров о сроках погашения обязательств.

Обязательства, представляемые в бухгалтерском балансе как долгосрочные и предполагаемые к погашению в отчетном году, могут быть представлены на начало этого отчетного года как краткосрочные. Факт представления обязательств, учтенных ранее как долгосрочные в качестве краткосрочных, необходимо раскрыть в пояснениях к бухгалтерскому балансу.

Показатель строки отражается как остаток по счету 67, на котором показывают задолженность по долгосрочным кредитам и займам, а также сумму процентов по ним.

По строке «*Отложенные налоговые обязательства*» (код 515) отражают ту часть отложенного налога на прибыль, которая должна привести к увеличению суммы налога на прибыль, подлежащей уплате в бюджет в следующем за отчетным или в последующих отчетных периодах.

Показатель статьи отражается как сальдо счета 77.

По строке «*Прочие долгосрочные обязательства*» (код 520) отражают долгосрочные пассивы, которые не были отражены в предыдущих строках раздела IV.

Строка «*Итого по разделу IV*» (код 590) отражает сумму стр.: 510 + 515 + 520.

Раздел V. Краткосрочные обязательства

В этом разделе отражают суммы кредиторской задолженности, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты.

По строке «*Займы и кредиты*» (код 610) показывают непогашенные суммы полученных кредитов и займов, подлежащие погашению в соответствии с договорами в течение 12 месяцев после отчетной даты.

Показатель строки формируется как остаток по субсчетам счета 66, на которых отражают основную задолженность с учетом процентов, причитающихся к уплате на конец отчетного периода.

По строке «*Кредиторская задолженность*» (код 620) отражают сумму стр. 621–625, в которых показывают:

- по строке «*поставщики и подрядчики*» (код 621) — сумму задолженности поставщикам и подрядчикам за поступившие материальные ценности, выполненные работы, оказанные организации услуги;
- по строке «*задолженность перед персоналом организации*» (код 622) — начисленные, но еще не выплаченные суммы оплаты труда;
- по строке «*задолженность перед государственными внебюджетными фондами*» (код 623) отражается сумма задолженности по отчислениям в федеральный бюджет и внебюджетные фонды на государственное социальное страхование, пенсионное обеспечение и медицинское страхование работников организации;
- по строке «*задолженность по налогам и сборам*» (код 624) — задолженность организации по расчетам с бюджетом по налогам и сборам, включая подоходный налог с работников;
- по строке «*прочие кредиторы*» (код 625) — задолженность организации по расчетам, данные о которых не отражены по другим строкам статьи «Кредиторская задолженность»: задолженность перед покупателями и заказчиками по полученным от них авансам (счет 62, субсчет «Авансы полученные»); задолженность организации по платежам по обязательному и добровольному

страхованию имущества и работников организации и другим видам страхования (отраженная на счете 76); сумма обязательств организации-арендатора за основные средства, переданные ей на условиях долгосрочной аренды, и пр.

Показатели строки 620 формируются как сумма следующих строк:

Поставщики и подрядчики (стр. 621)	Сумма сальдо субсчетов счетов 76 и 60, на которых отражена задолженность перед поставщиками и подрядчиками
Задолженность перед персоналом организации (стр. 622)	Кредитовый остаток счета 70 (за исключением субсчета «Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям»)
Задолженность перед государственными внебюджетными фондами (стр. 623)	Кредитовый остаток по счету 69
Задолженность по налогам и сборам (стр. 624)	Кредитовый остаток по счету 68
Прочие кредиторы	Сальдо счета 62, субсчет «Авансы полученные», остаток субсчетов «Расчеты по претензиям» и «Расчеты по имущественному и личному страхованию» счета 76 и сальдо счета 71

По строке «Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов» (код 630) отражают сумму задолженности организации по причитающимся к выплате дивидендам по акциям или процентам от доходов от участия в уставном капитале, учитываемую на отдельном субсчете к счету 75 «Расчеты с учредителями».

По этой статье отражают кредитовые остатки субсчета «Расчеты по выплате доходов» счета 75 и субсчета «Расчеты с работниками по выплате доходов по акциям и долям» счета 70.

По строке «Доходы будущих периодов» (код 640) показывают суммы, полученные в отчетном периоде, но относящиеся к будущим отчетным периодам (доходы, полученные вперед). К таким доходам может относиться: арендная плата, плата за коммунальные услуги, выручка за грузовые перевозки, за перевозки пассажиров по месячным и квартальным билетам, абонементная плата за пользование средствами связи и др.

В случае получения коммерческой организацией целевого финансирования эти средства также показывают по стр. 640.

Показатель строки отражают как остаток по счету 98.

По строке «Резервы предстоящих расходов» (код 650) показывают остатки средств, зарезервированных организацией. В целях равномерного включения предстоящих расходов в издержки производства или обращения отчетного периода организация может создавать резервы на:

- предстоящую оплату отпусков работникам;
- выплату ежегодного вознаграждения за выслугу лет;
- выплату вознаграждений по итогам работы за год;
- ремонт основных средств;
- гарантийный ремонт и гарантийное обслуживание и др.

Если при уточнении учетной политики на следующий отчетный год организация считает нецелесообразным начислять резервы предстоящих расходов, то остатки средств резервов, по которым в установленном порядке имеют место переходящие остатки, по состоянию на 1 января следующего за отчетным года подлежат присоединению к финансовому результату организации с отражением в бухгалтерском учете организации за январь.

Показатель строки отражается как остаток по счету 96.

По строке «*Прочие краткосрочные обязательства*» (код 660) отражают краткосрочные пассивы, которые не были отражены в предыдущих строках раздела V.

Строка «*Итого по разделу V*» (код 690) отражает сумму строк: $610 + 620 + 630 + 640 + 650 + 660$.

В справке о наличии ценностей, учитываемых на забалансовых счетах, приводят данные о стоимости имущества, которое не является собственностью фирмы и которое учтено на забалансовых счетах (на основании имеющихся документов).

Отчет о прибылях и убытках

Отчет о прибылях и убытках характеризует финансовые результаты деятельности организации за отчетный период. Элементами отражаемой в отчете о прибылях и убытках информации являются доходы и расходы организации. Структура отчета о прибылях и убытках определяется наличием групп доходов и расходов, установленных Положениями по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99).

Данные о доходах, расходах и финансовых результатах показывают в сумме нарастающим итогом с начала года до отчетной даты. Доходы организации за отчетный период отражаются с подразделением на общую сумму выручки и прочие доходы.

Выручка от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг), а также прочие доходы, составляющие пять и более процентов от общей суммы доходов организации за отчетный период, представляют по каждому виду доходов в отдельности. При этом каждому из таких видов доходов должна соответствовать приходящаяся на их долю часть расходов.

Расходы отражаются в отчете с подразделением на себестоимость проданных товаров (продукции, работ, услуг), коммерческие, управленческие и прочие расходы.

Отчет о прибылях и убытках должен содержать следующие числовые показатели.

Доходы и расходы по обычным видам деятельности

По строке «Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом налога на добавленную стоимость, акцизов и аналогичных обязательных платежей)» (код 010) показывают доходы, полученные по обычным видам деятельности:

- выручку от продажи продукции и товаров;
- поступления, связанные с выполнением работ и оказанием услуг.

Организация самостоятельно устанавливает, какие именно виды деятельности считаются для нее обычными. Скорее всего, это виды деятельности, которыми

организация занимается постоянно. К доходам от обычных видов деятельности можно отнести и поступления от сдачи имущества в аренду, участия в уставных капиталах других организаций, предоставления за плату прав на объекты интеллектуальной собственности и т. д.

Показатель этой строки формируется как разница между кредитовым оборотом субсчета «Выручка» счета 90 и дебетовыми оборотами субсчетов «Налог на добавленную стоимость», «Акцизы», «Экспортные пошлины» счета 90.

По строке «*Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг*» (код 020) отражают учтенные затраты на производство продукции, работ, услуг в доле, относящейся к проданным в отчетном периоде продукции, работам, услугам, выручка от которых отражена по стр. 010.

Производственные организации отражают по этой строке стоимость реализованной продукции, списанную в дебет счета 90 «Продажи»; организации сферы услуг записывают по этой строке затраты, связанные с оказанием услуг, а организации торговли — покупную стоимость товаров, реализованных в отчетном периоде. Затраты, связанные со сбытом продукции, а также издержки обращения в показатель по этой строке не включаются.

Показатель строки формируется как дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции со счетами 20, 41, 43 и 45. Организации, которые используют для учета затрат на производство счет 40, должны скорректировать дебетовый оборот по субсчету «Себестоимость продаж» счета 90 на разницу между фактической и нормативной себестоимостью продукции. Если фактическая себестоимость окажется выше нормативной, то сумма превышения прибавляется к дебетовому обороту по субсчету «Себестоимость продаж», а если ниже, то вычитается из него.

Показатель строки «*Валовая прибыль*» (код 029) рассчитывается как разница между выручкой (код 010) и себестоимостью (код 020).

По строке «*Коммерческие расходы*» (код 030) отражают расходы, связанные со сбытом продукции. Коммерческими являются расходы, которые непосредственно связаны со сбытом продукции, — это могут быть затраты на рекламу, хранение и перевозку товаров и готовой продукции.

Эту строку заполняют только те организации, которые коммерческие расходы не распределяют, а списывают полностью на себестоимость продукции или товаров, реализованных в отчетном периоде (п. 9 ПБУ 10/99).

Торговые организации по этой строке отражают издержки обращения, к которым относят зарплату продавцов, амортизацию основных средств, плату за аренду торговых площадей и складов, стоимость услуг по охране и т. д. Управленческие расходы у торговых организаций не выделяются отдельной строкой.

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции с кредитом счета 44, он отражается в круглых скобках.

Строка «*Управленческие расходы*» (код 040) предназначена для отражения общехозяйственных расходов. В состав таких расходов включают зарплату администрации, расходы на их командировки, расходы на подготовку и переподготовку кадров, стоимость канцелярских товаров и других материалов и инвентаря, использованных для нужд управления, и т. д.

Управленческие расходы списывают на себестоимость продукции аналогично коммерческим: они могут быть списаны все сразу в отчетном периоде (в котором имели место) — тогда заполняется стр. 040 — либо пропорционально доле реализованной продукции (товаров) — в этом случае расходы будут показаны в составе себестоимости по стр. 020, а стр. 040 не заполняют.

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот субсчета «Себестоимость продаж» счета 90 в корреспонденции с кредитом счета 26.

По строке «*Прибыль (убыток) от продаж*» (код 050) приводят финансовый результат по обычным видам деятельности фирмы. В случае получения убытка организация должна отразить его в круглых скобках.

Показатель этой строки формируется как разность стр. 010 и стр. 020, 030 и 040 (стр. 050 = стр. 010 – стр. 020 – стр. 030 – стр. 040), либо Прибыль (убыток) от продаж = стр. 029 – стр. 030 – стр. 040.

Прочие доходы и расходы

По строке «*Проценты к получению*» (код 060) отражают прочие доходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами процентов, полученных за предоставление в пользование денежных средств организации, а также проценты за использование банком денежных средств, находящихся на счете организации в этом банке.

Показатель этой строки формируется как кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показаны проценты к получению.

По строке «*Проценты к уплате*» (код 070) указываются прочие расходы в сумме причитающихся в соответствии с договорами к уплате процентов, уплачиваемых организацией за предоставление ей в пользование денежных средств (кредитов, займов).

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот субсчетов счета 91, где отражены проценты к уплате.

По строке «*Доходы от участия в других организациях*» (код 080) приводятся доходы от вкладов в уставные капиталы других организаций (включая проценты и иные доходы по ценным бумагам), прибыль, полученная от совместной деятельности.

Показатель этой строки формируется как кредитовый оборот субсчетов счета 91, на которых показана величина доходов от участия в других организациях.

По строке «*Прочие доходы*» (код 090) указываются прочие доходы организации, не вошедшие в предыдущие группы. К таким доходам можно отнести: доходы от продажи основных средств, нематериальных активов, материалов и других активов; поступления от сдачи имущества в аренду (если такие доходы не относятся к обычным видам деятельности организации) и т. д. Следует учитывать, что выручку от продажи и аренды имущества показывают без НДС.

Показатель этой строки формируется как кредитовый оборот по субсчетам счета 91, где указаны прочие доходы, за минусом суммы НДС.

По строке «*Прочие расходы*» (код 100) приводятся прочие расходы, которые не вошли в предыдущие расходные статьи отчета. Это могут быть: расходы, связанные с оплатой услуг кредитных организаций (за расчетно-кассовое обслуживание, куплю-продажу валюты и т. п.); амортизация основных средств, которые сда-

ны в аренду; налоги, которые, согласно налоговому законодательству, уплачиваются за счет финансовых результатов (на имущество, рекламу и т. п.).

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот по субсчетам счета 91, на которых отражены прочие расходы.

По строке *«Прибыль (убыток) до налогообложения» (код 140)* отражается финансовый результат (прибыль или убыток) деятельности организации за отчетный период. Это не что иное, как «бухгалтерская» прибыль или убыток организации.

Показатель этой строки формируется следующим образом: стр. 050 + стр. 060 – стр. 070 + стр. 080 + стр. 090 – стр. 100.

По строке *«Отложенные налоговые активы» (код 141)* отражается изменение отложенных налоговых активов, которое влияет на размер чистой прибыли (убытка) в текущем отчетном периоде, или, другими словами, отражается разность оборотов по дебету и кредиту счета 09 «Отложенные налоговые активы»:

- если разница между дебетовым и кредитовым оборотами по счету 09 положительна, то результат прибавляют к стр. 140 (уменьшают убыток);
- если же, напротив, разница отрицательна, то показатель стр. 141 нужно вычесть из прибыли (прибавить к убытку). В этом случае указать его в отчете нужно в круглых скобках.

По строке *«Отложенные налоговые обязательства» (код 142)* отражают изменение отложенных налоговых обязательств, которое влияет на размер чистой прибыли (убытка) в текущем отчетном периоде, или, другими словами, отражается разность оборотов по Дебету и Кредиту счета 77 «Отложенные налоговые обязательства»:

- если кредитовый оборот по счету 77 превысит дебетовый, то показатель стр. 142 будет отрицательным. В такой ситуации его нужно вписать в Отчет в круглых скобках. При расчете чистой прибыли он будет учитываться со знаком минус;
- если же, наоборот, дебетовый оборот по счету 77 превысит кредитовый, указать разницу по стр. 142 отчета нужно без скобок. В таком случае прибыль будет увеличена (убыток уменьшен).

По строке *«Текущий налог на прибыль» (код 150)* указывают размер текущего налога на прибыль. Показатель этой строки должен совпадать с суммой налога на прибыль, начисленной к уплате в бюджет за отчетный период, и признаваться в бухгалтерской отчетности в качестве обязательства, равного сумме неоплаченной величины налога.

Показатель этой строки формируется как дебетовый оборот по счету 99 в корреспонденции с субсчетами счета 68, на которых отражены расчеты по налогу на прибыль и по штрафным санкциям. Эту сумму корректируют на величину отложенных налоговых активов и обязательств.

По строке *«Чистая прибыль (убыток) отчетного периода» (код 190)* указывают сумму чистой прибыли (убытка) текущего отчетного периода. Если получен отрицательный результат (убыток), его указывают в круглых скобках.

Показатель этой строки формируется следующим образом:

Стр. 140 (+/-) стр. 141 (+/-) стр. 142 – стр. 150.

Справочно к отчету о прибылях и убытках отражается сумма постоянных налоговых обязательств (активов) (*код 200*). Под *постоянным налоговым обязательством* понимается сумма налога, которая приводит к увеличению налоговых платежей по налогу на прибыль в отчетном периоде.

Сведения о базовой и разводненной прибыли (убытке) на одну акцию приводятся в годовой бухгалтерской отчетности акционерных обществ.

По строке «*Базовая прибыль (убыток) на акцию*» указывается размер базовой прибыли (убытка) на акцию в текущем отчетном периоде. Базовая прибыль (убыток) на акцию определяется как отношение базовой прибыли (убытка) отчетного периода к средневзвешенному количеству обыкновенных акций, находящихся в обращении в течение отчетного периода (п. 3 Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию, утв. приказом Минфина РФ от 21.03.2000 № 29н).

По строке «*Разводненная прибыль (убыток) на акцию*» приводится величина разводненной прибыли (убытка) на одну акцию, которая должна показать максимально возможную степень уменьшения прибыли (увеличения убытка), приходящейся на одну обыкновенную акцию акционерного общества.

Вопросы для самопроверки

1. Назовите основные требования, предъявляемые к бухгалтерской отчетности. 2. Какие способы ведения бухгалтерского учета являются существенными? 3. Какие мероприятия необходимо провести перед формированием бухгалтерской отчетности? 4. Перечислите формы документов, входящие в состав бухгалтерской отчетности. 5. Какие элементы формируют информацию, отражаемую в бухгалтерском балансе? 6. Какие элементы формируют информацию, отражаемую в Отчете о прибылях и убытках?